

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE FİNANSMAN ANABİLİM DALI

**MUHASEBE DENETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE
İÇ DENETİMİN ÖNEMİ**

ÖZET

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur. Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır.

İyi çalışan bir iç kontrol sistemi kontrol riskini düşürecektir. Bu sayede denetçi ana kütleden seçtiği daha az sayıda örnek üzerinde çalışma imkanı bulacaktır. İç kontrol sisteminin etkin olması, denetçinin denetim esnasında hata yapma riskini, zaman, emek ve parasal maliyetleri düşürmektedir. Bu da muhasebe denetim sürecini kolaylaştırmaktadır.

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE FİNANSMAN ANABİLİM DALI

**THE INTERNAL CHECK SYSTEM IN ACCOUNTING SUPERVISION AND
THE IMPORTANCE OF INTERNAL AUDITING**

ABSTRACT

What lies under the principle of confidence in a business enterprise is a solid internal check system. The reliability of financial reporting, the efficiency and efficiency of business activities, and conformity to laws and other adjustments constitute the objectives of the solid internal check system. The internal check system, which is developed in order to attain these objectives through enough assurance, and which is defined as a process affected by the administrative board, administrators and the personnel of the enterprise, is a concept including all of the techniques and policies applied in an enterprise.

An efficient internal check system would decrease the risk of control. Therefore, the supervisor would have the opportunity to work on fewer examples he has chosen from the main mass. The efficiency of the internal check system decreases the risk of the supervisor to make mistakes; time, labour and money costs, which facilitates the process of accounting supervision.

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
a.g.e.	Adı Geçen Eser
CFE	Certified Fraud Examiners
CIA	Certified Internal Auditors
CISA	Certified Information Systems Auditors
CPA	Certified Public Accountant
EBİ	Elektronik Bilgi İşleme
FCPA	Foreign Corrupt Practices Act
GKDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKMS	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
IIA	The Institute of Internal Auditors
İKS	İç Kontrol Sistemi
NGFF	National Commission on Fraudulent Financial Reporting
SAS	Statement of Auditing Standard
SEC	Securities and Exchange Commission
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
v.b.	ve benzeri

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	II
KISALTMALAR LİSTESİ	III
İÇİNDEKİLER	IV
GİRİŞ	1

BÖLÜM I

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM

1.1. İç Kontrol Sistemi Kavramı	3
1.1.1. İç Kontrolün Tanımı Ve Gelişimi	3
1.1.2. İç Kontrolün Önemi	5
1.1.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	7
1.1.3.1. İç Kontrol Sisteminin Genel ve Özel Amaçları	8
1.1.3.2. Kontrol Amaçları ile Kontrol Tekniklerinin İlişkisi	11
1.2. İç Kontrol Sisteminin Elemanları	12
1.2.1. Kontrol Ortamı	13
1.2.1.1. Örgütsel Yapı	14
1.2.1.2. Yönetim Felsefesi ve İşletme Stili	15
1.2.1.3. Yönetim Kontrol Yöntemleri	16
1.2.1.4. Personel Politikaları ve Uygulamaları	17
1.2.1.5. Yetki ve Sorumluluk Dağılımı Bildirme Yöntemleri	18

1.2.1.6. Dış Etkenler	19
1.2.2. Kontrol Teknikleri	19
1.2.2.1. Yetkilendirme	20
1.2.2.2. Görevlerin Ayırımı	20
1.2.2.3. Hassas Verilere ve Varlıklara Erişimin Sınırlandırılması	22
1.2.2.4. Yeterli Kayıtlar ve Belgeleme	22
1.2.2.5. Bağımsız Mutabakat	23
1.2.3. Muhasebe Sistemi	24
1.3. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler	26
1.4. Bir İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim Fonksiyonu	27
1.4.1. İç Denetimin Gelişimi	27
1.4.2. İç Denetimin Tanımı Ve Özellikleri	29
1.4.2.1. İç Denetimin Tanımı	29
1.4.2.2. İç Denetimin Amaçları	30
1.4.2.3. İç Denetimin Kapsamı	32
1.4.2.4. İç Denetim Mesleği	35
1.4.2.5. İç Denetim Standartları	35
1.4.2.6. Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları	37
1.5. İç Denetçi ile Bağımsız Dış Denetçiler Arasındaki İlişkiler	45
1.5.1. İç ve Dış Denetçinin Rollerini	45
1.5.2. İç ve Dış Denetçi Arasındaki İlişki	46
1.5.3. İç Denetçilerin Dış Denetçilere Bakış Açısı	50
1.5.4. İç ve Dış Denetçinin Karşılaştırılması	51

BÖLÜM II
İÇ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

2.1. İç Denetim Kapsamında Uygulanan Denetim Türleri	52
2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	52
2.1.2. Uygunluk Denetimi	52
2.1.3. Faaliyet Denetimi	53
2.1.4. Program Denetimleri	56
2.1.5. Yolsuzluk Denetimleri	56
2.1.6. Bilgi Sistemlerinin Denetimi	58
2.1.7. Sözleşme Denetimleri	59
2.1.8. Çevre Denetimleri	60
2.2. İç Denetim Süreci	61
2.2.1. Denetim Planlaması	63
2.2.2. İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilmesi	65
2.2.2.1. İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri	66
2.2.2.2. Seçilmiş İşlem ve Süreçlerin İncelenme Teknikleri	68
2.2.3. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	71
2.2.4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi	73
2.2.5. İç Denetimde Belgelendirme	75
2.2.6. Kapanış Toplantısı	78

2.2.7. İç Denetimin Raporlanması	78
2.2.7.1. Denetim Raporlarının Şekli ve İçeriği	79
2.3. Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Yeri	82
2.4. Bağımsız Dış Denetçilerin İç Kontrol Sistemi İle İlgilenme Nedenleri	83
2.5. İç Denetim Faaliyetleri İle Bağımsız Denetim Çalışmaları Arasındaki İlişki	85
SONUÇ	87
KAYNAKÇA	89

GİRİŞ

Dünyada küreselleşmenin artmasıyla birlikte çağdaş yöneticilik ve işletmelerin değişen koşullara uygun şekilde yönetilmesinin önemi artmıştır.

Bunun sonucunda yöneticilerin elde etmiş olduğu başarıları ölçmek için şirketin finansal bilgilerinin elde edildiği muhasebenin önemi artmıştır. Şirket yöneticileri işletmenin faaliyetleriyle ilgili finansal bilgileri yatırımcılara iletirken bunların doğruluğu ve güvenilirliğini de sağlamak sorumluluğunu üstlenmişlerdir.

İşletme sahiplerinin yolsuzluk ve suistimallere karşı koruma gereksinimi işletme içerisinde koruyucu bir fonksiyonun oluşması gereğini doğurmuştur.

Küreselleşme, pazar koşulları ve rekabet gibi ticari yaşamı zorlaştıran etkenlerden sıyrılabilmek ancak etkin bir yönetim anlayışı ve bunun kontrolü ile sağlanabilir. İşletmeler hedeflerine ulaşmak isterken güçlü ve zayıf yanlarını keşfederek, muhtemel belirsizliklere karşı önlem alarak, olası tehditlerden ve risklerden fırsatlar yaratabilme kabiliyeti kazanmalıdır.

İşletme varlıklarının ve kaynaklarının etkin kullanımını sağlamak, firma değerini ve güvenilirliğini arttırmak finansal tabloların şeffaflığı ile mümkündür ve bunun temini amacıyla işletmeler iç kontrol sistemleri kurmaktadır.

İç denetim; piyasanın işletmelerin geleneksel yapılarından sıyrılarak değişime rağmen sistemin içerisinde var olabilmeleri için en önemli yönetim araçlarından.

İşletmelerin kendine özgü bir iç kontrol sistemi (İKS) vardır. İç kontrol genel olarak, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve yeterliliği gibi başlıca amaçlara ulaşma konusunda güveni sağlamak amacıyla oluşturulan işletmenin yönetimi ve personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.

İç kontrolün amaçlarından biri işletmede güvenilir finansal raporlara ulaşılmasıdır. Yani finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına (GKMS) uygun olarak ve doğru bir şekilde hazırlanmasının sağlanmasıdır. Bağımsız dış denetimin amacı ise, finansal tabloların GKMS'lere uygunluğunu araştırmaktır. Etkin bir İç Kontrol Sistemine (İKS) sahip olan bir işletmede bağımsız denetçi faaliyet sonuçları hakkında daha rahat ve daha kısa zamanda görüş bildirebilecektir.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemi tanıtılmaya çalışılmış, iç kontrol sisteminin amaçları ve iç kontrol sisteminin elemanları belirtilmiş, iç kontrol sistemini etkileyen faktörler ile iç denetçi ile bağımsız dış denetçiler arasındaki ilişkiler ve iç denetimle ilgili kavramlar açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde iç denetimde uygulanan denetim türleri ifade edilerek, iç denetim süreci açıklanmış, bağımsız dış denetim sürecinde iç kontrol sisteminin yeri, bağımsız dış denetçilerin iç kontrol sistemi ile ilgilenme nedenleri, iç denetim faaliyetleri ile bağımsız denetim çalışmaları arasındaki ilişki ve bağımsız denetimde iç denetimin ve iç kontrol sisteminin karar almadaki etkisi vurgulanarak çalışma sonuç kısmı ile tamamlanmıştır.

BÖLÜM I

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM

Bir işletmenin iç kontrol sistemi (İKS) ve iç denetim bölümü asıl olarak işletme yönetimiyle ilgili olmakla birlikte işletme dışındaki çeşitli kişi ve kuruluşlarda bunlarla ilgilenir. Bağımsız dış denetçi de bir işletmenin İKS' siyle ilgilenen işletme dışındaki kişilerden biridir

1.1. İç Kontrol Sistemi Kavramı

Bu kısımda iç kontrolün tanımı ve gelişimi, iç kontrolün yararları, amaçları ve temel kavramları ile iç denetçi-dış denetçi ilişkisi ana hatlarıyla tanıtılacaktır. Açıklamalarda konunun dış denetimle ilişkisine önem verilecektir.

1.1.1. İç Kontrolün Tanımı Ve Gelişimi

Genel anlamıyla kontrol, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır¹. Denetim iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından yapılır; kontrol ise bir sistem içerisinde yer alan otomatik olarak veya iş sürecine dahil personel tarafından yürütülen kontrol faaliyetini kapsar².

İşletmenin hedeflerine ulaşmadaki başarısını denetlemek, bu konuda yeterli güvence sağlamak ve amaçlara ulaşmadaki etkinliğini ölçümleyerek iyileştirilmesini

¹ Sait Sevgener, "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Cilt 10, Sayı 36, Mayıs 1984, s. 62.

² Maviş Fermani, "Stratejik Denetim", **Anadolu Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2001 s. 92.

sağlamak amacıyla oluşturulan süreçler dizisine kontroller denilmektedir³. Bu süreçlerin tümü iç kontrol yapısını oluşturmaktadır⁴.

İç kontrol farklı grupları ilgilendiren komplike ve dinamik bir kavramdır. İç kontrol, iç denetçiler, yöneticiler, bağımsız denetçiler ve ortaklar gibi çok sayıda kişiyi ilgilendirir. İç denetçi, iç kontrol konusunda uzman bir kişi olarak çalışmalarını sürdürür. En üst düzeydeki yöneticinin temel sorumluluklarından birisi kontroldür (kalite kontrolü, stok kontrolü, personel kontrolü, üretim kontrolü gibi). Bağımsız denetçi ise, denetim çalışmalarının kapsamını belirlemek ve bir görüşe ulaşmak için müşteri işletmenin iç kontrol sistemini inceler ve değerler⁵.

İç kontrol sistemi hakkındaki bilgi işletmenin devamlılığı; yönetimin, hissedarların, denetçilerin ve dolayısıyla toplumun selameti için temel bir zorunluluk halini almıştır⁶.

İç kontrolün ortak bir tanımına ulaşmak belli bir zaman sürecini gerektirmiştir. ABD'de iç kontrol konusunda kılavuz niteliğinde çalışmalar yapan ve standartlar hazırlayan çeşitli yetkili kuruluşlar ve bunlar tarafından yayınlanan bazı raporlar vardır⁷.

İç kontrol sadece uygunsuzlukların bulunup ortaya çıkarılması değil, uygunsuzluğun daha başından tespit edilip ilgili önlemlerin alınmasıdır. İç kontrol ile faaliyetler ve faaliyetler sonucunda oluşan bulgularda işletme geneline tesir eden sorunlara düzeltici faaliyetlerin uygulanması ile sistem etkin hale gelmektedir⁸.

³ Alvin Arens and James Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, Sixth Edition, New Jersey: Prentice-Hall. Inc., 1994, s. 272.

⁴ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Yayın No:457, 1999, ss. 121-122.

⁵ Schiff and May, **What is Internal Control? Who Owns It?**, New York: Management Accounting Inc., November 1990, s. 37.

⁶ William Kinney, **Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance**, London : Auditing: A Journal of Practice&Theory, 2000. s. 83.

⁷ Wilson and Root, **Internal Auditing Manuel**, Second Edition New York: Macmillan 1989, s. 179.

⁸ Gülşen Ökten, "İç Kontrol Sistemi Yönetimi ve Operasyonel Risk Yönetimi ile Entegrasyon", **İç Denetim**, Cilt 3 Sayı 10, 2004, ss. 30-31.

1.1.2. İç Kontrolün Önemi

Her işletmede ayrıntılı ve yazılı hale getirilmiş olmasa bile kendine özgü bir iç kontrol mekanizması vardır. İşletmelerde iç kontrolü kurmakla sorumlu olan işletme yönetimidir; ancak yönetimin görevi sistemi kurmakla bitmez. Kurulan iç kontrol sisteminin işleyip işlemediği, nerelerde eksiklikleri olduğu tespiti için işletmede iç denetim bölümü oluşturulur. Her işletmenin coğrafi dağılımı, merkezileşme derecesi, yönetim stili, felsefesi, endüstri tipi vs. farklı olacağından tüm işletmelerde uygulanabilecek tek tip bir iç kontrol sisteminden söz etmek mümkün değildir. İç kontrol sistemleri işletmelerin kendilerine özgü yapılarından dolayı farklı olacaktır⁹.

İşletmeler büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıklaştıkça, işlem sayıları arttıkça, yönetimin, varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca günümüz işletmeleri için kamuyu aydınlatma, yani ilgili kişilere sürekli bilgi verme önem kazanmıştır. İşletme verileri ve muhasebe bilgileri ekonomik ve etkin biçimde hazırlanmalıdır¹⁰. Muhasebe sisteminin, muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini sağlamak için iç kontrol yordamlarına ihtiyacı vardır. Eğer işletmenin etkin bir iç kontrol sistemi yoksa işletmenin maddi varlıkları çalınabilir veya yanlış kullanılabilir, aynı şeyler defter ve belgeler içinde geçerlidir. İşletmelerin özellikle muhasebede bilgisayarından yararlanmaları iç kontrolün önemini daha da artırmıştır¹¹.

İç denetçiler yöneticilerin etkili birer temsilcileri olarak, iç kontrol amaçlarının başarılmasından sorumludurlar. İç denetçiler iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirirler. Eleştiri yapabilir ve sistemi sürekli olarak gözden

⁹ Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara : Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, 1999, s. 15.

¹⁰ Holmes and Overmyer, **Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri**, çev. Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın. No: 5, Cilt I, İstanbul, 1975, s. 125.

¹¹ Holmes and Overmyer, a.g.e., s. 125.

geçirebilirler. Ayrıca iç denetçiler, işletmelerde etkin bir iç kontrolün kurulmasından ve işletmelerin çalışanları tarafından dolandırılmasının önlenmesinden de sorumludurlar¹².

Yapılan araştırmalar iç kontrol yapılarının hilelerin ortaya çıkartılmasında ve önlenmesinde % 60' lar düzeyinde pay sahibi olduğunu göstermektedir¹³.

İşletme amaçlarının çalışanlar tarafından anlaşılmasının sağlanması iç kontrolle mümkün olacaktır. Bu nedenle yönetim, kontrolün teşvik edildiği bir ortam oluşturur ve bunu devam ettirir. Bunu sağlamak için yönetim tarafından yapılacak her şey iç kontrol sistemini oluşturacaktır. Bu amaca yönelik faaliyetler şunlar olabilir¹⁴:

- İyi bir örgüt planı,
- İyi bir raporlama sistemi,
- Görev, yetki ve sorumlulukların uygun bir biçimde belirlenmesi,
- Görevlere uygun sayı ve kalitede elemanın alınması,
- Faaliyetlerin en iyi biçimde yürütülebilmesi için uygun çalışma politika ve yöntemlerinin uygulanması.

İç denetçiler çalışanların kontrol sistemine uyup uymadıklarını ve üst yönetim tarafından belirlenmiş yönerge ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek amacıyla işletmenin kontrol sistemini sürekli olarak izler ve rapor verirler. Denetçinin iç kontrol sistemine yönelik çalışmalarına esas olan üç temel kavram vardır. Bunlar¹⁵:

¹² Holmes and Overmyer, a.g.e., s. 125.

¹³ Nejat Bozkurt, "İşletmelerde Çalışanların Yaptıkları Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi", (Marmara Üniversitesi Seminer Notları, 2001), s. 11.

¹⁴ Münevver Yılcı ve Şerafettin Sevim, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, İşletmecinin Kitabı (Management Textbook), Ankara : BİAR Bilgi-İnceleme Araştırma Dağıtım Yayınları, Yayın No: 13, 1991, s. 127.

¹⁵ Bozkurt, "İşletmelerde Çalışanların Yaptıkları Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi", ss. 134-135.

- İç kontrol için yönetimin sorumluluğu,
- İç kontrol sisteminin uygun güveni vermesi,
- İç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde sınırlamalar.

İşletme çalışanlarınca gerçekleştirilen yolsuzlukların işletmelere maliyetleri oldukça yüksek olabilmektedir. Bunu önlemenin yollarından biri ise standartlaştırılmış kontrollerdir¹⁶.

1.1.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur. Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır¹⁷.

(Statement of Auditing Standard) SAS 55' e göre (İç Kontrol Sistemi) İKS, bir işletmede şu amaçların başarılmasıyla ilgili uygun güveni sağlamaya yönelik politikalar ve tekniklerden oluşur. Bu amaçlar¹⁸:

- a) Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- b) Kanun ve düzenlemelere uygunluk,
- c) Faaliyetlerin yeterliliği ve geçerliliğidir. Bir İKS, bu amaçlardan her birini yerine getirmek için çeşitli özel amaçlara ve ilgili politikalara ve tekniklere sahip olabilir.

¹⁶ Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, s. 14.

¹⁷ Nuran Doyrangöl, **İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi**, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt 12, Sayı 60, Temmuz 2002, s. 34.

¹⁸ William Bishop, **Internal Control –What's That?**, London: Internal Auditor Inc., June 1991, ss. 117-123.

1.1.3.1. İç Kontrol Sisteminin Genel ve Özel Amaçları

Kontrol amaçları, denetim ve yönetim amaçları ile aynı olarak düşünülmemelidir¹⁹. Ancak işletmedeki işlem süreci nasıl olursa olsun (bilgisayar veya klasik) kontrol amaçları aynıdır ve her türlü işlem yapısına uyum sağlayabilir²⁰. (Statement Of Auditing Standard) SAS 78’ de belirtildiği gibi, kontrol amaçlarının ve ilgili kontrollerin tamamı işletmenin finansal tablolarının bağımsız dış denetimiyle ilgili değildir. Bağımsız denetçinin işletmenin faaliyet birimleri veya işletme fonksiyonlarının her biriyle ilgili kontrolleri anlaması gerekmez. İç kontrol sisteminin tanımında geçen asıl amaçlar şunlardır²¹:

- İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak,
- Bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Önceden belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak,
- Hata ve hilelerin yapılmasını önlemek ve yapılmış hata ve hileleri ortaya çıkarmak,
- Muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir şekilde yapılmasını sağlamak.

Yukarıda iç kontrol amaçları genel bir çerçeve sunmaktadır. Uygulamada özellikle denetçiye yardımcı olacak daha ayrıntılı iç kontrol amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir²²:

a) Gerçeklilik: İç kontrol yapısı hayali işlemlerin defter ve muhasebe kayıtlarında yer almasına izin vermemelidir. Ayrıca işlemler yetkilendirmeye uygun olarak yapılmalıdır.

¹⁹ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 2.b., Ankara: Cemofset, 1996, s. 163.

²⁰ Kocakülâh, “Bilişim Sistemlerinde İç Kontrol ve Türk Uygulamasından Örnekler”, (Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi 1982), s. 17.

²¹ Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Ankara : Türmob Yayınları - 200, 2003, s.47-48.

²² Walter Kell, William Boynton and Richard Ziegler, **Modern Auditing**, Fourth Edition, London : John Wiley & Sons Inc., 1989, s. 152.

Yetkilendirme genel veya özel olabilir. Yetkilendirme sınırları yazılı bir sözleşme ile belirlenmiş olmalıdır. Şayet bir işlem yetkisiz yapılıyorsa bu işlemin işletme varlıklarına zarar vermeye yönelik hileli bir işlem olma ihtimali vardır.

b) Eksiksiz Olma: Bütün geçerli işlemler kayıt altına alınmış olmalıdır. İç kontrol teknikleri işlemlerin kayıt dışı kalmasını önlemelidir.

c) Kayıtların Uygunluğu: Gerçek işlemler uygun şekilde kayıtlara geçirilir. Kayıtlar bir zaman esasına göre özetlenir, nakledilir, sınıflandırılır ve değerlendirilir. Değerlendirme, sınıflandırma ve zamanlılık ayrı başlıklar halinde incelenecek kadar önemlidir. Değerlendirmede, çeşitli aşamalarda kaydedilen miktarlarda ve hesaplamalarda oluşabilecek hatalardan korunmak için iç kontrol tekniklerinden yararlanır. Genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarına uygunluk araştırılır²³.

Sınıflandırma, işletmenin finansal tablolarının doğru bir şekilde sunulabilmesi için hesap planının buna uygun hazırlanmış olmasını; zamanlılık ise, işlemlerin meydana geldiği zaman kaydedilmesini gerektirir. Aksi takdirde finansal tablolar yanlış düzenlenmiş olacaktır. Muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmek için kullanılan yöntem ne olursa olsun, sınıflandırmanın, nakletme ve özetlemenin doğruluğundan emin olmak için uygun kontrollere ihtiyaç vardır.

d) Varlıkları Koruma: Varlıkların fiziki olarak korunması için, kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız özel personel görevlendirilmelidir. Varlıklara doğrudan erişim belirli personel için mümkün olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır. Nakit, menkul kıymetler ve benzeri varlıklar ile kullanılmayan belgeler, kayıtlar güvenilir yerlerde saklanmalı, kilitli kasa gibi önlemler alınmalıdır²⁴.

²³ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 17-42.

²⁴ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 17-42.

e) **Mutabakat:** Uygun zaman aralıklarıyla, ana hesaplar ile yardımcı hesaplar; varlıklar ve borçlar ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalı ve farklılık söz konusu ise araştırılmalı, gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır. Fiili durumla amaçlanan plan ile politikalar zaman zaman karşılaştırılmalı ve faaliyetlerin standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır²⁵.

Böylece kaynaklar etkin kullanılmış, belirlenmiş plan ve politikalara olan bağlılık artmış olacaktır²⁶.

Yukarıdaki kontrol amaçları işletmenin temel fonksiyonları ve kısımlarının anlaşılması ile birlikte iç muhasebe kontrollerinin değerlendirilmesi için genel bir çerçeveyi de ortaya koymaktadır. Genel kontrol amaçları işletmedeki her bir işlem akımı, fonksiyonu veya faaliyeti için özel kontrol amaçları ile desteklenmiş olmalıdır²⁷.

Örnek olarak, kredili satış işlemlerinin yürütülmesine ilişkin özel kontrol amaçları şöyle özetlenebilir²⁸:

- **Gerçeklilik:** Kredili satışlarla ilgili kayıtlar işletmenin gerçek kredili satışlarını göstermelidir. Satılan bir malın gönderilmesinde müşteriye tanınan kredi limitleri aşılmamalıdır.
- **Eksiksiz Olma:** Teslim edilen tüm mallar için yollama belgesi ve fatura düzenlenmelidir.
- **Kayıtların Uygunluğu:** Kredili satış işlemleri miktar ve tutar bakımından doğru olarak belgelendirilmeli ve kaydedilmelidir. Kredili satışlar müşteri hesaplarına ve stok kayıtlarına kaydedilirken doğru hesaplara ve işlemin gerçekleştiği zamanda kaydedilmelidir.
- **Varlıkları Koruma:** Müşteri ve stok kartları kilitli yerlerde saklanmalıdır.

²⁵ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 17-42.

²⁶ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 17-42.

²⁷ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 17-42.

²⁸ Yılcı ve Sevim, a.g.e., s. 128.

- **Mutabakat:** Belgeler kayıtlarla ilgisi olmayan bir kişi tarafından karşılaştırılmalıdır.

Denetçi kanıt toplarken muhasebe verilerinin bizzat kendisini test edebildiği gibi iç kontrol tekniklerinin uygulanmasını test edebilir veya her ikisini birlikte yapabilir²⁹.

Genel kontrol amaçları, bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturulur. Belirli bir işlem grubunu yürütmek için, genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının belirlenmesi gerekir. Özel kontrol amaçlarını belirlemeden önce, işlem gruplarını departmanlar düzeyinde, işletme fonksiyonlarına göre finansal tablolar sınıflamasına göre veya faaliyet döngülerine göre bölümlenmek gerekir. İkinci adımda, işlemlerin bölümlendirilmesine uygun olarak, genel kontrol amaçları, özel kontrol amaçlarına dönüştürülmelidir. Üçüncü adımda, özel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır³⁰.

1.1.3.2. Kontrol Amaçları ile Kontrol Tekniklerinin İlişkisi

Kontrol yapısının iki temel yönü kontrol amaçlarının başarılmasını kolaylaştırır. Bunlar; görevlerin ayrımını sağlamak ve çalışanları yeterince denetlemeyi sağlayacak düzenlemelerdir³¹. İşletmeler kontrol amaçlarını başarmak için çok sayıda ayrıntılı muhasebe ve kontrol teknikleri oluştururlar. Bu tekniklerin tamamı kontrol amaçlarına ilişkin hata ve yanlışlıkları bulmaya, düzeltmeye ve önlemeye yöneliktir. Veri işleme

²⁹ Carmichael, Willingham and Schaller, **Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice**, Sixth Edition, New York: The McGraw -Hill Companies Inc., 1996, s. 153.

³⁰ TESMER Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Soru ve Cevapları, Ankara: Tesmer Yayın No: 64, 2006, s. 545.

³¹ V.M.O'Reily, Hirsch DeFliese and Jaenicke, **Montgomery's Auditing**, Eleventh Edition, London: John Wiley&Sons Inc., 1990, s. 193.

yöntemleri kontrol amaçlarını etkilememekle birlikte, bu amaçlara ulaşmak için oluşturulan kontrol tekniklerini etkileyebilmektedir³².

Yönetimin genel veya özel yetkilendirmesine göre işlemlerin yürütülmesi, işlemlerin geçerliliğine yardımcı olur. Ancak işletmede yetkilendirmesiz bir işlem gerçekleşmiş ise, bu işlemin de kaydedilmesi gerekir. Varlıkların korunması için de yetkilendirme tekniğinden yararlanır. Örneğin, bilgisayar odasına veya depoya giriş sadece yetkili personel için mümkündür. Bu teknik, kayıtların uygunluğunu kontrol amacı için de yararlıdır. Örneğin, istisnai bir işlemin kaydı için muhasebeci özel bir yetkiye ihtiyaç duyar³³.

Yeterli kaydetme ve belgeleme kontrol tekniği de bütün kontrol amaçları için uygulanabilmektedir. Örneğin, yeterli belge ve kayıt sistemi öncelikle kayıtların uygunluğu için zorunlu bir tekniktir. Şayet depo, bilgisayar bölümü gibi önemli bölümlere erişim için uygun belge ve kayıtlardan yararlanmıyorsa bu teknik koruma hedefine de böylece hizmet etmiş olur³⁴.

Sadece yetkili personelin varlıklara, defter ve belgelere erişimi kontrol tekniği fiziksel kontrollerle ilgilidir. Dolayısıyla sadece koruma kontrol amacı için uygulanır. Bağımsız iç doğrulama yöntemi ise bütün kontrol amaçları için uygulanabilen bir tekniktir. Örneğin, bir personelin önceden numaralanmış satış faturaları ile yollama belgelerini karşılaştırması satışların eksiksizliği için bağımsız iç doğrulamaya bir örnektir³⁵.

1.2. İç Kontrol Sisteminin Elemanları

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşması için kullandığı yöntemlerden özellikle finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olanlar bağımsız dış

³² Hubbord and Johnson, **Auditing**, Fourth Edition, California: Dame Publications Inc., 1991, s. 180.

³³ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e.,s. 152.

³⁴ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e.,s. 152.

³⁵ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e.,s. 153.

denetçiyi ilgilendirir. Ancak finansal olmayan verilerin elde edilmesiyle ilgili politikaların ve tekniklerin de dış denetimle ilgili olduğu kabul edilmektedir³⁶.

Denetçi bir işletmenin iç kontrol yapısını incelerken muhasebe sistemi dışında kontrol ortamı ve diğer kontrol teknikleri ile de ilgilenmelidir³⁷.

55 nolu denetim standardı iç kontrol sisteminin elemanlarını üç grupta toplamıştır. Bunlar: a) Kontrol ortamı, b) Muhasebe sistemi, c) Kontrol teknikleridir. Bu üçünün birleşmesi işletmede önemli hata ve yanlışlıkların bulunması, düzeltilmesi ile bunlardan korunmak için gerekli politika ve teknikleri sağlar³⁸.

1.2.1. Kontrol Ortamı

Bir işletmede etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmenin ön koşulu uygun bir ortamın sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bu ortama da "İç Kontrol Ortamı" adı verilmektedir³⁹.

İyi bir iç kontrol çevresi, yazılı kontrol süreçlerini tamamlarken, bunun aksine zayıf bir çevre bu kontrolleri olumsuz olarak etkiler. Bununla birlikte, kuvvetli bir kontrol çevresi tüm iç kontrol yapısının etkinliğini kendi başına sağlayamaz⁴⁰.

İşletmede kontrol ortamı, özel kontrollerin etkinliğini artıran veya azaltan faktörlerdir. Örneğin, yetersiz ve güvenilir personelin çalıştırılması uygulamaları özel bir kontrolü geçersiz veya etkisiz yapabilir. Kontrol ortamı bir bütün olarak işletmede kontrolün önemi konusunda yönetim kurulunun ve yönetimin tutumunu yansıtır. Kontrol

³⁶ Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, s. 65.

³⁷ Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, s. 65.

³⁸ Jack Roberlson, **Auditing**, Sixth edition, Dublin: Bp/Irwin, 1990, s. 228.

³⁹ Ümit Ataman, Rüstem Hacıüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 2001, s. 62.

⁴⁰ Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, s. 66.

ortamıyla ilgili faktörler yönetimin etkisinde olan iç çevresel faktörler olabileceği gibi yönetimin kontrol edemeyeceği dış faktörler de olabilir. Bu faktörler şunlardır⁴¹:

1.2.1.1. Örgütsel Yapı

Etkin bir örgüt yapısı yönlendirme, kontrol ve planlama faaliyetleri için bir temel oluşturarak iç kontrol ortamına yardımcı olur. Çeşitli bölümler arasında görevler, sorumluluklar ve yetki dağılımı uygun şekilde yapılmalıdır. Bir işletmenin örgüt yapısı, sorumlulukları, yetkilendirme, kaydetme, koruma ve mümkünse yürütme olarak ayrılmalıdır. Yetki aktarımı yukarıdan aşağıya doğru iken, sorumluluk aşağıdan yukarıya doğru olmalıdır. Genellikle bir işletmenin örgüt yapısı organizasyon şeması ile belirlenmiştir. Organizasyon şeması yetki, sorumluluk ve raporlamaya ilişkin hatları açıkça ortaya koyar.

Organizasyon yapısı; fonksiyonel alanların, bölümlerin, kısımların kurulmasını, bu birimler tarafından yürütülecek fonksiyonları, raporlama ilişkilerini, organizasyonun birimleri içerisinde personele sorumluluk verilmesini ve yetki devredilmesini içeren yapıdır. Organizasyonun etkinliği; faaliyetlerin yürütülmesi, yönlendirilmesi ve kontrolünde ne derece iyi olduğunun sorgulanması ile ölçülür. Etkin bir organizasyon yapısı, şu konuların göz önünde tutulması ile oluşturulur⁴²:

- Verilen sorumlulukların yerine getirilmesini kolaylaştırmak maksadıyla bütçenin ve iç raporların hazırlanması,
- Verilen sorumluluğun yerine getirilmesi için gerekli kaynak ve personel bulunması,
- İşletme amaçlarına, fonksiyonlarına, örgüt biçimine ve yasaların koyduğu kurallara uygun olarak sorumlulukların verilmesi ve yetkilerin devredilmesi,

⁴¹ Münevver Yılcı, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları- Yayın No:086, 2003, s. 129.

⁴² Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, ss. 66-67.

- Bir kişi veya birimin bir işlemi başından sonuna kadar yurütmesini önleyecek bir iş bölümü yapılması ve işletme faaliyetleri arasında gözetimin sağlanması.

Yönetim kurulu karar vermede son yetkili kurumdur. Denetim komiteside yönetim kurulu ile birlikte en üst düzeyde yer alır. Denetim komitesi, yönetim kuruluna bağlı olarak, genellikle kanun ve düzenlemelere uygunluk konusunda, iç kontrol yapısı dahil muhasebe ve finansal raporlama sürecindeki sorumluluğun gözetiminde aktif rol oynarlar. New York Menkul Kıymetler Borsasında faaliyet gösteren bütün kamuya açık şirketlerin üyelerini işletme dışından kişilerin oluşturduğu bir denetim komitesine sahip olmaları şarttır⁴³. Denetim komitesi, yönetimden bağımsız olduğu için, yönetim kurulu ile iç ve dış denetçiler arasında doğrudan bir iletişimin sürdürülmesinde yardımcı olur. Denetim komitesi, yönetim kurulunu izler ve kurulun iç kontrole önem vermeme gibi hatalar yapmasını engeller⁴⁴.

1.2.1.2. Yönetim Felsefesi ve İşletme Stili

Yönetimin; sistemi gözden geçirmesinin boyutları ve buna ayırdığı zaman, finansal raporlamaya karşı aldığı tavır, işletme risklerine katlanmadaki ve kontrol etmedeki yaklaşımı ile işletme hedeflerine ulaşmaya verdiği önem sistemin etkinliğini belirleyen önemli özelliklerdendir⁴⁵.

İşletme yönetiminin bir örgütte uygun bir kontrol ortamının kurulmasında önemli görevi vardır. Yönetimin risk alma konusundaki yaklaşımı; bütçe, kâr ve diğer faaliyetler amaçlara ulaşma konularına verdiği önem; finansal raporlamaya karşı tutumu, yönetimin kontrol ortamını önemli ölçüde etkiler. Genellikle yöneticilerin risk alma tutumları ile finansal raporlamaya ilişkin düşünceleri birbirinden farklıdır. Yönetim iç kontrole gereken ilgiyi göstermiyorsa, aşırı saldırgan bir tutum içerisinde ise ve bir kaç

⁴³Pany Whittington, **Principles of Auditing**, Tenth Edition, California: Irwin Inc., 1992, s. 234.

⁴⁴Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 290.

⁴⁵Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, s. 66.

kişinin etkisi altında kalıyorsa etkin bir kontrol ortamı kurmak imkansızdır. Ayrıca böyle yönetimlerde yapılan hataları bulmak daha güç olmaktadır⁴⁶.

Yönetim, organizasyonda uygun bir kontrol ortamının kurulmasında kilit role sahiptir. Yönetim, uygun kontroller tanımlama konusunda isteksiz olursa veya oluşturulan kontrollere bağlılığı özendirilmede başarısız olursa kontrol ortamı da bundan olumsuz olarak etkilenecektir⁴⁷.

1.2.1.3. Yönetim Kontrol Yöntemleri

Bu yöntemler yönetimin bir bütün olarak şirket faaliyetlerini etkin bir şekilde izleme kabiliyetleriyle ilgilidir. İç kontrol yapısının etkinliğini artırmaya yönelik kontrol yöntemleri iki grupta toplanabilir. Bunlar: Kontrolün önemine ilişkin açık mesajlar gönderen yöntemler ile meydana gelmiş hataları bulmaya yönelik yöntemlerdir. Yönetim kontrol yöntemleri üç temel araçtan oluşur. Bunlar: Bütçeleme, işletme içi raporlama ve iç denetimdir⁴⁸.

Yönetimin kontrol yöntemleri, personele verilen yetkilerin kullanılmasında, yönetiminin direkt kontrolünü ve yönetimin işletme faaliyetlerini etkin bir şekilde gözetim yeteneğini etkiler. Söz konusu yöntemler şu hususları kapsar⁴⁹:

- Yönetim planlarının ve faaliyetlerinin sonuçlarının açıklanmasını sağlayacak planlama ve raporlama sistemleri kurulmalı ve bu sistemler iş programlarını, kâr planlamasını, bütçelemeyi ve sorumluluk muhasebesini içermelidir.
- Gerçekleşmiş sonuçlarla planlanmış sonuçlardan sapmaları tanımlayan ve gerekli yönetim düzeylerine bunları ileten iç raporlama yöntemleri belirlenmelidir.

⁴⁶ Thomas , Ward, and Henke, **Auditing: Theory and Practice**, Third Edition, Boston: PWS Kent Publishing Company, 1991, s. 277.

⁴⁷ Mehmet Fuat Gülseren,. "İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996)., s. 16.

⁴⁸ Mehmet Fuat Gülseren, a.g.e., s. 16.

⁴⁹ Doyrangöl, a.g.e., s. 53.

- Beklenen sonuçlardan sapmaların nedenlerini araştırmak ve zamanında d¼zeltici önlemler almak için gerekli yönetim düzeylerinde bu yöntemler kullanılmalıdır.
- Bilgisayar programlarıyla veri dosyalarının oluşturulmasını, değiştirilmesini ve kullanımını içeren muhasebe sistemleri ve kontrol usul ve yöntemlerinin belirlenmesi ve değiştirilmesini düzenleyen politikalar belirlenmelidir.

İç denetçiler yönetimin temsilcileri olarak her bir bölümün görevlerinin açıkça anlaşılması ve genelde belirlenmiş fonksiyonların etkin olarak başarılması ile ilgilienirler. Bu bakımdan iç denetim personelinin hem muhasebe hem de faaliyet bölümlerinden bağımsız olması ve en üst düzeyde yönetim kuruluna veya denetim komitesine doğrudan raporlama yapması gerekir⁵⁰.

Planların rakamlarla ifadesi olan ve etkin bir şekilde hazırlanan ve uygulanan bütçeler de amaçlara ulaşmada ve ortaya çıkan hataların bulunmasında önemli bir kontrol aracıdır. Bu nedenle bütçeler ve sonuçların raporlar halinde işletme içine raporlanması gibi araçlardan yararlanılması da kontrol ortamı oluşturmada önemlidir⁵¹. İşletme içi raporlar, hem başarı düzeyinin değerlemede, hem de yönetimin güçlendirmesi gereken kontrol alanlarını belirlemede yardımcı olur⁵².

1.2.1.4. Personel Politikaları ve Uygulamaları

Uygun bir kontrol ortamının oluşmasında bir diğer önemli unsurda personeldir. İşletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personelin varlığı şüphesiz kontrol sisteminin etkinliğini arttıracaktır. Sistemin öngördüğü kontroller ve bunların yürütülmesinde başvurulacak teknikler bunları uygulayacak görevlilerin kalitesine ve dürüstlüğüne bağlıdır. Dürüst olmayan ve kalitesiz personelin varlığı işletmede uygulanmakta olan çoğu kontrol tekniğinin sonuç vermeyen, etkisiz faaliyetlere dönüşmesine sebep olur.

⁵⁰ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 290.

⁵¹ Yılcı ve Sevim, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, s. 130.

⁵² Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, s. 67.

Sorumluluk taşıyan birimlerdeki kişilerin, kendilerine yüklenmiş sorumlulukları etkin olarak yerine getirebilmeleri için gerekli eğitim ve deneyime sahip olmaları gerekir⁵³.

Etkin personel politikaları çoğunlukla kontrol ortamındaki diğer zayıflıkların etkisini azaltır. İşletme politika ve yöntemlerini başarmak zorunda olan personelin dürüstlüğü, kabiliyeti ve yeterli sayıda olması uygun bir kontrol ortamının temelini oluşturur. Sorumluluk isteyen pozisyondaki kişilerin görevlerini etkin ve verimli olarak yerine getirebilmeleri için hem eğitilmiş hem de tecrübeli olmaları gerekir⁵⁴. Örneğin, muhasebe ve kontrol görevlerinde tecrübesiz kişilerin çalıştırılması hata yapma ihtimalini artırır. Bu bakımdan muhasebe personeline çok sık değişikliğe gidilmesi önerilmez⁵⁵. Dolayısıyla, işletmenin yürüttüğü personel alımı, değerlendirilmesi, tazminat, eğitim ve ücret yöntemleri iç kontrol yapısının önemli bir kısmını oluşturmaktadır⁵⁶. Ayrıca yönetimin kontrol bilinci, personelin görevlerini etkin şekilde yerine getirmelerini sağlar⁵⁷.

Çalışanların, yeterlilik, uzmanlık ve dürüstlüğü büyük ölçüde işletmede uygulanmakta olan işe alma, ücret, başarı, değerlendirme, terfi ve eğitim politikalarına bağlıdır. Bu nedenle söz konusu politikalar iç kontrol yapısının bir parçasıdır. Çalışanların işletme içinde eğitime tabi tutularak göreve yetiştirilmeleri kontrol sistemi açısından önem taşır. Bu eğitimin süresi görevin teknik niteliğine bağlıdır⁵⁸.

1.2.1.5. Yetki ve Sorumluluk Dağılımı Bildirme Yöntemleri

Haberleşmenin ve sorumlulukların açıkça belli olduğu bir örgütte kontrol bilinci daha da artar. Yazılı iş tanımları, sınırlamalar ve raporlama ilişkileri şekillerle gösterilebilir⁵⁹. Faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin biçimsel kurallar içinde; iç kontrol ve

⁵³ Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s. 175.

⁵⁴ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 146.

⁵⁵ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 146.

⁵⁶ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 290.

⁵⁷ Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, s. 69.

⁵⁸ Güredin, a.g.e., s. 175.

⁵⁹ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 144.

ilgili hususların önemine ilişkin olarak yönetimin düşünceleri, biçimsel örgüt ve faaliyete ilişkin planlar, çalışanların davranışlarıyla ilgili politikaları açıklayan belgeler bulunur. Bütün bunlar "Yöntemler El Kitabında" yer almalıdır⁶⁰.

Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yetkileri dahilinde yürütülmelidir. Kişilere verilen yetkiler genel ya da özel olabilir. Genel bir politika kapsamında yürütülen yetkiler genel niteliktedir, örneğin; liste fiyatında belirtilen fiyatlarla satışın gerçekleştirilmesi gibi. Özel bir alım veya ödeme için ihtiyaç duyulan yetki ise, özel nitelikli yetkidir, özel yetki gerekli olan her defasında alınmalı ve bir belge ile kanıtlanmalıdır. Onay verme ise, yetkilendirmeden farklı bir işlemdir. Onaylama; yetkili bir kişinin kendine verilmiş yetki kapsamında bir kıymet hareketi için olur vermesidir. Stoklara, paraya ve menkul değerlere sadece bu konuda yetkisi bulunan kişiler el sürebilmeli, aynı şekilde muhasebe kayıtları da yetkili kişilerce tutulmalıdır⁶¹.

1.2.1.6. Dış Etkenler

Yasama organlarınca ve çeşitli düzenleyici kurumlar (Sermaye Piyasası Kurulu gibi) tarafından getirilen düzenlemeler ve bağımsız dış denetim firmaları gibi kurumların düzenli kontrolleri işletmenin iç kontrol ortamında önemli bir etkiye sahip olabilir⁶².

1.2.2. Kontrol Teknikleri

Kontrol teknikleri bir işletmenin özel amaçlarının başarılması için yönetimin oluşturduğu kontrol ortamı ve muhasebe sistemine ek kontrol politika ve teknikleridir⁶³. Kontrol tekniklerine satışlar gibi tek bir işlem grubu için veya daha geniş olarak başvurulabilir. Kontrol teknikleri, muhasebe sisteminin ve kontrol ortamının özel

⁶⁰ Thomas, Ward and Henke, a.g.e., s. 279.

⁶¹ Güredin, a.g.e, ss. 180-181.

⁶² Thomas, Ward and Henke, a.g.e., s. 280.

⁶³ Temkin and Winters, "Sas no. 55: The Auditors New Responsibility for Internal Control", **Journal of Accountancy**, May 1988, s. 92.

elemanları ile bütünleşebilirler⁶⁴. Bir işletmedeki kontrol tekniklerini başlıca beş grup halinde toplayabiliriz⁶⁵:

1.2.2.1. Yetkilendirme

Bu kontrol tekniğinde asıl amaç yönetimin belirlediği yetki alanı ölçüsünde personelin faaliyetlerini sürdürmesidir. Yetki genel veya özel olabilir. Genel bir politika ölçüsünde yürütülen yetkiler geneldir. Özel yetki ise, belirli işlemlerin uygulanmasında gerekli olan, her defasında alınan ve bir belge ile kanıtlanması gereken yetkidir⁶⁶.

Yetki, onaylamadan farklıdır. Yetki bir karar politikası iken, onay bu politikanın uygulanmasıdır. İşletmedeki büyük küçük her işlemin yapılmadan önce yönetimin genel veya özel yetki aktarımına göre uygunluğu onaylanmalıdır. Doğal olarak işlemin türü onaylama konusunda etkilidir. Örnek olarak, önemli miktarda bir banka kredisi almak veya sermaye artırımını yapmak için yönetim kurulunun onayı gerekir. Yetkilendirme teknikleri aynı zamanda varlıklara sınırlı erişim açısından da önemlidir⁶⁷.

1.2.2.2. Görevlerin Ayırımı

Bir işletmede varlıkları koruma, işlemleri kaydetme yetki ve sorumluluğu aynı kişiye veya bölüme verilmemelidir. Aksi takdirde zimmete geçirme, kayıtların değiştirilmesi gibi yolsuzlukların ortaya çıkma ihtimali artacaktır. Bu teknik bu tür hilelere engel olduğu gibi ayrıca meydana gelen çeşitli hataların bulunması ve düzeltilmesini kolaylaştıracaktır. Bir işlemin yürütülmesinde görevlerin ayrımı tekniğine çeşitli aşamalarda başvurulabilir. Görevlerin veya sorumlulukların ayrılmasında dört genel kural vardır⁶⁸:

⁶⁴ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 147.

⁶⁵ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 147.

⁶⁶ Güredin, a.g.e.,s. 180.

⁶⁷ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 147.

⁶⁸ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 147.

a) **Muhasebe ile varlıkların korunması görevlerinin ayrılması:** Örneğin, muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli kişi aynı zamanda çeklerden veya kasadan sorumlu olmamalıdır.

b) **Varlıkları koruma ile yetkilendirmenin ayrılması:** Örneğin, işe eleman alınması veya çıkarılması yetkisine sahip olan bir kişi aynı zamanda ücretlerin dağıtımından sorumlu olmamalıdır.

c) **İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğunun ayrılması:** Örgütteki her bölüm kendisiyle ilgili kayıtları ve raporları hazırlamakla sorumlu olursa taraflı davranma ihtimali daha yüksek olacaktır.

d) **Elektronik Bilgi İşleme (EBİ) sistemi içinde görevlerin ayrılığı:** Sistem analisti, programcı, bilgisayar operatörü ile bilgisayarla ilgili dosya v.b. belgeleri koruyan kişi ve veri kontrol grubunun ayrılması ideal olanıdır.

Yukarıdakilerin dışında muhasebe personeli arasında da işbölümü yapılmalıdır. Örneğin, büyük defter ile yardımcı defterler farklı kişilerce tutulmalıdır. Görevlerin ayrımının etkin bir şekilde uygulanmasını kontrol etmek için görevli çalışanlara da ihtiyaç vardır. Zorunlu tatil uygulaması görevlilerin sorumluluklarını yerine getirmesi için yararlıdır⁶⁹.

Etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulabilmesi için, çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir. Bunun yapılmadığı ve biçimsel olmayan ilişkilerin arttığı bir işletmede, etkili kontrol yapabilmenin bir olanağı bulunmamaktadır. Ayrıca yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında "görevlerin ayrılığı" ilkesi dikkate alınarak, bir işin

⁶⁹ Thomas, Ward and Henke, a.g.e., s. 283.

başlangıçtan sonuna kadar aynı kişiye verilmemesi gerekir. Yürütme, kayıt ve koruma işlevleri mümkün olduğunca farklı kişilerde bulunmalıdır⁷⁰.

Görevlerin ayırımı tekniğinin uygulanmasına rağmen yine de kötü niyetli kişiler kendi çıkarları için işletme içinden veya işletme dışından kişilerle anlaşabilirler. Yönetimin bu tür çıkar birliği durumlarına karşı hazırlıklı olması ve gerekli önlemleri alması gerekir⁷¹.

1.2.2.3. Hassas Verilere ve Varlıklara Erişimin Sınırlandırılması

Varlıkların, kayıt, defter ve belgelerin, kullanılmayan formların v.b. korunması için işletme içinde veya işletme dışında alınan önlemler gibi fiziki kontrollerle doğrudan erişim önlenemez. Örneğin, yangına karşı dayanıklı bir kasa veya bir bankadan kiralık kasa edinilmesi gibi. Alınan güvenlik önlemlerinin boyutu varlığın hata veya hileye uğrama ihtimali, yani doğal riski ile doğru orantılıdır⁷².

Bazen kullanılmayan boş formlara erişim, önemli bir varlığa erişim ile eş değerdir. Örneğin, boş çekleri alan birisi nakde de ulaşmış demektir. Ayrıca varlıklara erişim için varlıklara fiziksel olarak dokunmak şart değildir. Örneğin, internetteki banka şubasından ödeme yapan bir kişi nakde dokunuyor demektir⁷³.

1.2.2.4. Yeterli Kayıtlar ve Belgeleme

Belgeler farklı örgütler arasında ve örgüt içerisinde bilgilerin aktarılması fonksiyonunu gerçekleştirir. Bunlar uygun bir şekilde hazırlanmışlarsa işlemlerin kaydedilmesi ve yürütülmesi sorumluluklarının yerine getirilmesine yardımcı olurlar.

⁷⁰ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, a.g.e., ss. 62-63.

⁷¹ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, a.g.e., ss. 62-63.

⁷² Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 149.

⁷³ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 149.

Örneğin, kredili bir satış işleminin kaydı için muhasebe bölümünde kredi, satış ve yollama bölümlerinde hazırlanan belgelerin birer kopyası bulunmalıdır⁷⁴.

Belgeler aynı zamanda birer kanıt niteliğindedirler. Örneğin, faturalar, çekler ve sözleşmeler gibi. Belgeler için bazı prensipler belirlenmiş olup, buna göre belgeler⁷⁵:

- Sıra numaralı olarak düzenlenmeli,
- İşlem meydana geldiği zamanda hazırlanmalı,
- Kolayca anlaşılmalı ve sağlayacak basitlikte olmalı,
- Birden çok kullanıma uygun ve doğru hazırlanmalarını sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır.

Kayıtlardan anlatılmak istenen; asıl ve yardımcı büyük defterler, günlük defterler, asıl ve ara belgeler (faturalar, teslim raporları, makbuzlar v.b.) dir. Modern işletmelerde kayıtlar bilgisayarlar yardımıyla tutulduğu için manyetik bant ve disketleri de sayabiliriz⁷⁶.

Hesap planı da belgeler ve kayıtlarla yakından ilgili bir kontrol aracıdır. Hesap plânı, işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgilerin raporlanmasını sağlayacak biçimde oluşturulmalıdır. Ayrıca muhasebe el kitabı ve hatta karışık bilgisayar sistemleri olan işletmeler için sistem el kitabı da hazırlanmalıdır⁷⁷.

1.2.2.5. Bağımsız Mutabakat

Bu teknik işletmede çalışanların başarı kalitesi ile raporların ve kayıtların doğru ve tam olduklarının bağımsız olarak araştırılmasıdır. Gerekli karşılaştırmalar üç hususta toplanabilir⁷⁸:

⁷⁴ Whittington, a.g.e., s. 236.

⁷⁵ Whittington, a.g.e., s. 236.

⁷⁶ Whittington, a.g.e., s. 236.

⁷⁷ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 295.

⁷⁸ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s.49.

- Ücret bordrosu, makbuz, satış faturası gibi belgelerde yer alan hesaplamaların karşılaştırılması,
- Asıl defterler ile yardımcı defterlerin karşılaştırılması,
- Kasa veya Stok Hesaplarında olduğu gibi kayıtlar ile var olanların karşılaştırılmasıdır.

İç kontrol sistemi unsurlarının uygun bir şekilde çalıştırılıp çalıştırılmadığını saptamak için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar o muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişilerce, belirli aralıklarla ve önceden haber verilmeden yapılmalı ve mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzluklar yönetime raporlanmalıdır⁷⁹.

Küçük işletmelerde bu karşılaştırma işlemini ortak-yönetici kendisi yapabilir. Ancak büyük işletmelerde iç denetim bölümü veya faaliyet bölümü içerisinde bir kontrolör tarafından yapılmalıdır. Örneğin, aylık banka mutabakatlarını iç denetçi veya muhasebe bölümünden kasa ve bankayla ilgisi olmayan birisinin yapması yararlıdır⁸⁰. Karşılaştırma sıklığının belirlenmesinde varlığın veya işlemin niteliği yanında maliyet - fayda analizi de yapmak gerekir.⁸¹

1.2.3. Muhasebe Sistemi

İşletmelerde muhasebe işlemleri kanalıyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç kontrol yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir. Bu bağlamda etkili bir iç kontrol yapısının ortaya koyduğu bazı hedefler bulunmaktadır⁸²:

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,

⁷⁹ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 49.

⁸⁰ Thomas, Ward and Henke, a.g.e., s. 284.

⁸¹ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 149.

⁸² Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, a.g.e., ss. 63-64.

- İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapılıp yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.

Muhasebe sistemi ile muhasebe kontrol sistemi birbirinden farklıdır. Muhasebe kontrol usul ve yöntemleri, muhasebe sisteminin doğru ve güvenilir bilgi üretmesi için sisteme dahil edilir. Ancak uygulamada bu iki sistem genelde birbirinin içine girmiştir⁸³. Etkin bir muhasebe sistemi daha önce tanımlanmış ayrıntılı kontrol amaçlarına uygun olmalıdır⁸⁴.

Küçük işletmelerde etkin bir muhasebe sistemini kurmak daha kolaydır. Ancak büyük işletmelerde dikkatli şekilde tanımlanmış sorumluluklar, yazılı politikalar ve teknikler gereklidir⁸⁵. Bu bakımdan uygun hesap planı kullanılmasının ve sistemi tanıtan muhasebe yönetmeliğinin yararı olacaktır⁸⁶.

Bu bağlamda, gerçekleştirilen işletme faaliyetlerinde muhasebe işlevinin etkin bir biçimde sürdürülebilmesi için aşağıda sıralanmış yöntem ve kayıtların gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁸⁷:

- Muhasebe işlemini gerektiren tüm mali hareketlerin ortaya konulması ve kaydedilmesi,
- Mali tabloların düzenlenmesi için gerekli işlemlerin yeterli ayrıntıda ve zamanında ortaya konulması,
- Mali tablolardaki tüm hesapların değerlendirme açısından tam olarak ölçülmesi,

⁸³ Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, s. 70.

⁸⁴ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, a.g.e., ss. 63-64.

⁸⁵ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 291.

⁸⁶ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, a.g.e., s. 63-64.

⁸⁷ Nejat Bozkurt, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi", **Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, Ocak 1995, s. 30.

- Muhasebe işlemlerinde dönemsellik ilkesine uyulması,
- Mali tablolarda yer alan hesapların yeterli açıklıkta olması.

1.3. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler

Bir işletmenin özel kontrol ortamı faktörleri, muhasebe sistemi ve kontrol tekniklerinin uygulanabilirliğinin aşağıdaki şartlar çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği 55 nolu standartta belirtilmiştir⁸⁸:

- İşletmenin hacmi,
- İşletmenin ve ortaklarının özellikleri,
- İşletmenin yapısı,
- Faaliyetlerin karmaşıklığı ve çeşitliliği,
- Veri işleme yöntemleri,
- Yasal ve düzenleyici koşulların uygulanabilirliği.

İşletme hacmi, iç kontrol yapısının içeriği üzerinde önemli etkiye sahiptir. Bir çok işletme için gelişmiş kontrol sistemlerine gerek yoktur veya pratik olarak uygulanması çok güç olmaktadır. Örneğin, küçük işletmelerde hem çalışan personel sayısı sınırlı hem de ortak - yönetici aktif olarak işletmede yer aldığı için görevlerin - sorumlulukların dağılımını yapmak imkansızdır. Doğal olarak kontrol sisteminin elemanları küçük işletmeler için de geçerlidir, ancak bunlarda asıl önemli olan en üst düzeydeki kişilerin ilgi derecesi ve bilgi düzeyidir⁸⁹.

Veri işleme yöntemleri de kontrol amaçlarının başarılması için oluşturulan kontrol tekniklerine etki edebilir. Verilerin klasik yöntemlerle işlenmesi ile bilgisayarla işlenmesi arasında önemli farklılıklar vardır. Bilgisayarlı ortamlarda veri ve bilgilere

⁸⁸ Nejat Bozkurt, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi", s. 30.

⁸⁹ AICPA, **Codification of Statements on Auditing Standards**, New York, 1990, s. 76.

daha kısa zamanda ulaşılabilir, işlemler tek düzene uygundur ve yönetimin işlemleri gözlemlemesi daha kolaydır⁹⁰.

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve sürdürülmesinde yönetimin sorumluluğu, kontroller saptanırken maliyet - fayda karşılaştırılmasının yapılması ve sisteme etki eden sınırlamalar daha önce açıklandığı için tekrar üzerinde durulmamıştır⁹¹.

1.4. Bir İç Kontrol Elemanı Olarak İç Denetim Fonksiyonu

İç denetim fonksiyonu ve bu fonksiyonu yerine getiren iç denetçiler kontrol ortamının önemli elemanlarıdır ve iç kontrol amaçlarının başarılmasına yardımcı olurlar⁹².

Bağımsız denetçi çalışması sırasında iç kontrol sistemi aracılığıyla iç denetçiden yararlanır. Etkin çalışan iç kontrol sisteminden ve dolayısıyla iç denetim fonksiyonundan yararlanmak suretiyle gereksiz ayrıntılarla ilgilenmekten kurtulur⁹³.

1.4.1. İç Denetimin Gelişimi

Tarihi süreç içerisinde iç denetim ile dış denetimin geçmişi eski medeniyetlere dayanmaktadır. 20. Yüzyıla gelindiğinde iç denetimin kapsamı değişmeye başlamıştır. Zengin İngilizler, ABD'de yaptıkları önemli yatırımlarını bağımsız olarak kontrol etme ihtiyacı duydukları için denetim 19. Yüzyıl süresince İngiliz yatırımcılarla birlikte İngiltere'den ABD'ye taşınmıştır. İşletmelerin sürekli denetim hizmetine ihtiyaç duymalarında büyümelerinin yanında bu konudaki yasal düzenlemelerin de etkisi olmuştur. Bu ihtiyacın dış denetçiler tarafından karşılanması hem daha maliyetli hem de yöneticiler ayrıntılı analizlere ihtiyaç duydukları için daha güç olmakta idi. İşte bu

⁹⁰ Hubbord and Johnson, a.g.e., ss. 180-181.

⁹¹ Hubbord and Johnson, a.g.e., ss. 180-181.

⁹² Hubbord and Johnson, a.g.e., ss. 180-181.

⁹³ Holmes and Owermyer, a.g.e., s. 124.

ihtiyaç işletmelerde iç denetçilerin çalışmaya başlamasına yol açmıştır. İç denetim son kırk yıl içerisinde gerek hacim gerekse etkinlik bakımından önemli bir meslek haline gelmiştir. Bu süre içerisinde mesleki birlik oluşmuş, iç denetimin kapsamı finansal denetimden faaliyet denetimine doğru genişlemiş, iç denetim konusunda geniş bir literatür meydana gelmiştir. Bu gelişim sürecindeki önemli aşamalar şöyle sıralanabilir: Endüstri Devrimi'nin sonucu büyük sermaye, örgütlenme, planlama gibi ileri teknikleri gerektiren işletme faaliyetleri; hızlı büyüme sonucu işletme faaliyetlerinde suistimaller; yanlış ekonomik sonuçlar ve nihayet ABD'deki büyük çöküntü; hükümetin getirdiği yasal düzenlemeler ve ekonomik şartların zorlaması sonucu (Securities and Exchange Commission) SEC' in kurulmasıdır. Başta (Elektronik Bilgi İşleme) EBİ' deki gelişmeler olmak üzere yönetim tekniklerindeki gelişmeler özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında işletmeleri ve denetçileri önemli ölçüde etkilemiştir⁹⁴.

İç denetimin öneminin artmasına yardımcı olan başlıca düzenlemeler ise: 1933 tarihli SEC; 1977 tarihli (Foreign Corrupt Practices Act) FCPA; 1989'da (The Institute of Internal Auditors) IIA' nın iç denetim standartları; 1987'de (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) NGFF Raporu ; (Statement of Auditing Standard) SAS No 65'dir. M. Treadway Komisyonu sonuç raporunda, halka açık işletmelerin şirket yapılarına ve hacimlerine uygun sayıda nitelikli personelin çalıştırıldığı etkin iç denetim fonksiyonları oluşturmaları önerilmektedir⁹⁵.

İç denetim bölümlerinin örgütlerde yer aldığı ilk yıllarda iç denetçilerin uygun yetkiye sahip olmaması, düşük bilgi ve yeteneğe sahip olmaları ve alt düzeydeki yönetim kademelerine raporlamanın yapılması karşılaşılan başlıca engellerdi⁹⁶. 1941 yılında kurulan IIA, çağdaş iç denetim çağının gelişmesinin başlangıcı olarak belirtilmektedir. IIA'nın gelişimi her türlü örgütte bir kontrol fonksiyonu olarak iç denetimin tanınması ile paraleldir. IIA başlangıçta 25 üye ile kurulmuşken zaman

⁹⁴ Wilson and Root,a.g.e.,ss. 10-12.

⁹⁵ "Treadway Roundable", Management Accounting, March 1989, s. 23.

⁹⁶ Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 251/171, 1982, ss. 41-42.

içerisinde üye sayısı 30.000' i aşmış ve dünyanın birçok büyük şehrinde şubeler açmıştır. Günümüzde gerçekten ABD'deki birçok büyük işletmede bir iç denetim bölümü vardır⁹⁷.

1.4.2. İç Denetimin Tanımı Ve Özellikleri

İç denetim alanında zaman içinde yaşanan gelişmeler onun tanımını dolayısıyla kapsamını ve amaçlarını etkilemiştir⁹⁸.

1.4.2.1. İç Denetimin Tanımı

Sawyer iç denetimi şöyle tanımlamaktadır⁹⁹: “ İç denetim bir örgütte aşağıdaki elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir.” Söz konusu elemanlar¹⁰⁰:

- a) Finansal ve faaliyetsel bilginin doğruluğu ve güvenilirliği,
- b) İşletme için risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi,
- c) Dış düzenlemelere, ve kabul edilebilir iç politika ve tekniklere uyulması,
- d) Yeterli standartlara uygunluk,
- e) Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı,
- f) Örgütsel amaçların etkin şekilde başarılmasıdır.

İç Denetçiler Enstitüsü'nün 1957 yılında yaptığı tanıma göre, "İç denetim: muhasebe, finansal ve diğer faaliyetlerin gözden geçirilmesinde yönetime hizmet etmek için yapılan örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyetleridir." Enstitünün 1971 yılında değiştirdiği iç denetim tanımında, muhasebe ve finansal gözden geçirme söz konusu edilmeyerek, sadece örgüt faaliyetlerinin gözden geçirilmesi yer almaktadır. 1978 yılında yayınlanan iç denetim standartları, iç denetimi örgüte hizmet etmek amacıyla

⁹⁷ Whittington, a.g.e., s. 778.

⁹⁸ Whittington, a.g.e., s. 778.

⁹⁹ Sawyer, **Why Internal Auditing?**, Florida:Internal Auditor, December 1993, s. 45.

¹⁰⁰ Sawyer, **Why Internal Auditing?**, s. 45.

örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu şeklinde tanımlamaktadır¹⁰¹.

Denetim Standartları Komisyonu'nun iç denetim tanımı ise: “ İç denetim işletmeye bir hizmet olarak muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi için yönetim veya yönetim tarafından oluşturulan izleme ve değerlendirme faaliyetidir”. IIA da benzer şekilde iç denetimi şöyle tanımlamaktadır : “ Bir örgüte hizmet gayesiyle faaliyetlerinin ve uygulamanın değerlendirilmesi için oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur”¹⁰².

İç denetimde de dış denetim faaliyetinde olduğu gibi denetimin planlanması, elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının ilgili yönetim kademesine raporlanması ve izlemeden oluşan sistematik bir süreç vardır¹⁰³.

İç denetimin temel fonksiyonu, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamaların yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek, hataların ve aksayan konuların giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözüm geliştirmektir¹⁰⁴.

1.4.2.2. İç Denetimin Amaçları

İç denetim, işletmenin operasyonlarını, düzenlemek ve işletmeye katma değer katmak için bağımsız, objektif ve güvenilir danışmanlık faaliyetinde bulunan sistemdir. İşletmeyi, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ile değerlendirerek ve efektif bir risk yönetimi anlayışı ile kontrol ve yönetim hedeflerini başarmasına yardım eder¹⁰⁵.

¹⁰¹ Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, s. 40.

¹⁰² Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e., s. 800.

¹⁰³ Yılancı ve Sevim, a.g.e., ss. 139-141.

¹⁰⁴ Başak Ataman Akgül. "İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar", İstanbul: **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 4, Sayı 3, Eylül 2002, s. 20.

¹⁰⁵ Greg Hutchins. "The State of Quality Auditing", **Quality Progress**, Vol 34, Sayı 3, Mart 2001, s. 27.

İç denetimin asıl amacı, örgüte yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve örgütte çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır. İç denetim amaçlarını uygun maliyette gerçekleştirmeli ve örgütün tamamında etkin bir kontrolü teşvik etmelidir¹⁰⁶.

Sermaye Piyasası Kurulu, vergi dairesi, v.b. gibi iç denetimle ilgilenen pek çok potansiyel grup vardır. Ancak tarihsel olarak iç denetim yalnızca örgüte yararlı olmak için güvenli ve özel bilgi sağlama üzerinde yoğunlaşmıştır. Günümüzde iç denetçiler zamanlarının çoğunu yönetsel kontrollere ve yönetsel başarıyı izlemeye ayırmışlardır. Öyle ki, iç denetim harcamalarının yönetimin başarısını artırıcı etkisi ispatlanmıştır. Dinamik bir yapıya sahip olan işletmenin kontrol sisteminin sürekli izlenmesi sorumluluğu da iç denetim bölümüne aittir¹⁰⁷.

İç denetimin kapsamı ve amaçları genellikle yönetimin ihtiyaçlarına, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre belirlenmektedir.¹⁰⁸ İç denetçinin yaptıkları başlıca işler şu şekilde sıralanabilir¹⁰⁹:

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak ,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını tespit etmek,
- İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve süreçlere uyulma derecesini izlemek,
- İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturmak,
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmak,
- Bağımsız denetçilerle işbirliğine girmektir.

¹⁰⁶ Kell, Boynton and Ziegler, a.g.e, s. 801.

¹⁰⁷ Wilson and Root, a.g.e., ss. 17-46.

¹⁰⁸ Wilson and Root, a.g.e., ss. 17-46.

¹⁰⁹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Yayın No:457, 1999, s. 33.

1.4.2.3. İç Denetimin Kapsamı

İç denetim çalışmaları ilk başlarda hırsızlık, hata bulma ve bunlara engel olmaya yönelik iken II. Dünya Savaşı'ndan sonra kapsam faaliyetler etkinliğine doğru genişlemiştir. 1960' larda birçok işletmenin kamuya açılmasının etkisi ile finansal raporlama ilgi alanı haline gelmiş, 1970' lerde ise iç kontrollerle yoğun olarak ilgilenilmiştir. İç denetimin gelişiminde veri işlemedeki gelişmelerin, işletmelerin uluslararası nitelik taşımalarının ve yasal düzenlemelerin de etkisi olmuştur. Özellikle 1977' den sonra iç denetçiler, test ve iç kontrol değerlemesiyle uğraşmışlardır¹¹⁰.

İç denetim kurum çalışanlarının sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla; kurum üyeleri, üst yönetim ve yönetim kurulu ile işbirliği şeklinde sürdürülen bir eylemdir. İç denetçiler yönetime inceledikleri faaliyetler ile ilgili analizler, değerlendirmeler ve bilgiler sunarak faaliyetlerin etkinliğinin makul bir maliyetle artırılmasına yönelik önerilerde bulunurlar. Bu amaçla iç denetçiler aşağıdaki faaliyetlerde bulunmaktadır¹¹¹:

- Kurumun faaliyetleri ve raporlar üzerinde önemli etkileri olabilecek politikalar, planlar, süreçler, kanunlar ve yönetmeliklere uyulmasını sağlamak amacıyla kurulan sistemleri incelemek ve bu aktiflerin mevcudiyetini sorgulamak.
- Kaynakların etkin ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek,
- Finansal ve faaliyet bilgilerinin güvenilirlik ile bütünlüğünü ve bu bilgilerin tanımlama, ölçümleme, sınıflandırma ve raporlama yöntemlerini incelemek,
- Operasyon ve programların planlandığı gibi yerine getirilip getirilmediğinden emin olmak için operasyon ve programları incelemek,
- Şirket, iç denetim sistemine ilişkin tüm politika ve süreçleri yazılı hale getirmek,

¹¹⁰ Wilson and Root, a.g.e., ss. 1-14.

¹¹¹ Şaban Uzay, "İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler", **22. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, Antalya: 21-25 Mayıs 2003, s. 210.

- Tüm süreçler, sistemler, operasyonlar, fonksiyonlar ve faaliyetler üzerinde risk ve kontrolleri belirlemeye yönelik denetim ve değerlendirmeler yapmak ve sonuçlarını rapor halinde denetim komitesine ve yönetim kuruluna sunmak,
- Denetim raporlarında sunulan bulguların, tavsiyelerin ve kararlaştırılan hareket planının gelişimi konusunda takip çalışması yapmak,
- Gerçekleştirilen denetimlerle ilgili kanıtları ve çalışma kâğıtlarını toparlamak ve saklamak,
- Risk yönetimi süreçlerinin yeterliliği ile ilgili olarak güvence sağlamak,
- Belirlenmiş operasyonel hedefler ve beklentiler doğrultusunda, şirketin değişik alanlarındaki işleyişin, bu hedeflere ulaşmak için yeterliliğini belirlemek,
- Kurum içerisinde uygulanan risk yönetimi metodolojisinin sektördeki en iyi uygulamaları sağlayacak yeterlilikte ve uygunlukta olup olmadığını belirlemek amacıyla her türlü sektörel ve kurumsal bilgiyi değerlendirmek,
- Kurumsal hedeflerin gerçekleşmesi ile ilgili olarak iç denetim departmanı bazında hedefler belirlemek ve bunların gerçekleşmesini sağlamak,
- Mevcut kanun ve kurallara karşı yapılabilecek yolsuzluk olaylarını tespit etmek amacıyla yolsuzluk ve yolsuzluğun nasıl önlenebileceği konusunda bilgi sahibi olmak ve buna yönelik olarak önceden yapılan kontrollerdeki yetersizlikleri veya yeni kontrolleri belirlemek,
- Dış denetçilerle iletişimi ve koordinasyonu sağlamak,
- İç denetim standartları, süreçleri ve teknikleri konularını sürekli takip etmek ve gelişmelerden haberdar olmak ve gerekirse kişisel gelişim doğrultusunda elde edilen bilgi ve tecrübeyi İç Denetim Enstitüsünün önermiş olduğu sınav ve eğitimlere katılarak desteklemek.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetçilerin asıl uğraşları olup iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilebilmesi için önceden belirlenmiş kriterlere ihtiyaç vardır. Bu kriterler: (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) GKMS, yönetim politika ve yöntemlerini oluşturan planlar, genelgeler ve

yöneticilerin emirlerinde yer alan kurallardır¹¹². IIA standartlarına göre iç denetimin kapsamı şu konulardan oluşmaktadır¹¹³:

- Uygulamanın örgütsel politikalara, planlara ve tekniklere uygun olması,
- Uygulamanın dış kanunlara ve düzenlemelere uygun olması,
- Varlıkların korunmasının değerlendirilmesi,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımının değerlendirilmesi,
- Faaliyetler ve programlarda hedeflere ulaşmanın değerlendirilmesidir.

İç denetimin faaliyet alanı genellikle birbirleriyle ilişkili dört rolden oluşur. Bunlar: Tavsiye edici rolü, Uygulayıcı rolü, Raporlama rolü, Düzenli test etme rolüdür¹¹⁴. İç denetimin danışmanlık şekilleri çok sayıda olabilirse de başlıca üç grupta toplamak mümkündür¹¹⁵:

- a) Yönetim prensiplerine uygunluğu sağlama (sadece sorunu düzeltme değil yönetimin kabiliyetlerini de geliştirme),
- b) Teknik durumlarda kararlar alma,
- c) Program geliştirmedir.

Diğer bir açıdan iç denetimi nitelik itibariyle ikiye ayırmamız mümkündür: Koruyucu iç denetim ve yapıcı iç denetim. Koruyucu iç denetim, işletmede mevcut kontrollerin sürdürülmesi ve uygulanmasının sağlanmasına çalışır. Yapıcı iç denetim ise, mevcut kontrol tekniklerinin değerlemesini yaparak nasıl daha etkin hale getirilebileceği ile ilgilenir¹¹⁶.

¹¹² Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, s. 38.

¹¹³ Apastolou, Asework and Strawser, "The Effects of Senior Internal Auditor Behaviour on Staff Performance And Satisfaction", **Accounting and Business Research**, Vol :23, No : 90, 1993, s. 112.

¹¹⁴ Woolf, **Auditing Today**, Fourth Edition, Prentice Hall, 1990, s. 93.

¹¹⁵ Sawyer, **Why Internal Auditing?**, s. 45.

¹¹⁶ Yılancı ve Sevim, a.g.e., s. 138.

1.4.2.4. İç Denetim Mesleği

İç denetimin meslek statüsüne yükselmesi geniş işletme toplumunun bu mesleği tanımasıyla başlamıştır. Treadway Komisyonu Raporu bunun bir göstergesidir. Ayrıca iç denetim bir meslekte olması gereken niteliklerin çoğuna sahiptir. Bu nitelikler şunlardır: İç denetim gerçekten uzun eğitim ve sistematik çalışmayla sağlanacak belirli bir bilgi birikimini gerektirmektedir; mesleğe girmek için uzun ve özel bir eğitim süreci gerekir.¹¹⁷ ABD Genel Muhasebe Ofisi, bir eyalet denetçisinin genel olarak bir CPA (Certified Public Accountant) veya bir CIA (Certified Internal Auditor) olmasını öngörmektedir ki, bu iç denetçiliğin yasal olarak kazanılması olarak değerlendirilebilir¹¹⁸.

İç denetçiler için gerekli bilgi yapısı genellikle şu konulardan oluşur: Muhasebe ve finansman, denetim, davranış bilimi, iletişim, bilgi işlem, iktisat, işletme hukuku ve sayısal yöntemlerdir. Bunların önemli bir kısmı lisans düzeyinde işletme eğitimi ile sağlanabilir. 1974 yılından beri CIA programı IIA tarafından uygulanmaktadır¹¹⁹. İç denetçi adayları başlıca merkezlerde yılda iki kere yapılan ve iki gün süren bir sınavı başarmak zorundadırlar. Sınav konuları dört kısımdan oluşmakta olup bunlar; iç denetim prensipleri, iç denetim teknikleri, yönetim prensipleri ve iç denetimle ilgili bilim dallarıdır. Ayrıca en az iki yıl iç denetimde veya benzeri bir alanda çalışma tecrübesi gerekmektedir. Lisansüstü eğitim staj süresinin bir yılına sayılabilmektedir¹²⁰.

1.4.2.5. İç Denetim Standartları

Standartlar yönetimin ve dış denetçilerin iç denetime güven duymaları için gerekli olup iç denetçilerin çalışmalarını yürütmelerine yardımcı olur. Ayrıca standartlar bir mesleğin en önemli elemanlarıdır. IIA tarafından tekniklerin hazırlanmasına 1941 yılında başlanmış, standartlar ise 1978 yılında oluşturulmuştur. Kamuya yönelik iç

¹¹⁷ Wilson and Root, a.g.e.,ss. 1-9.

¹¹⁸ Sawyer, **Why Internal Auditing?**, s. 46.

¹¹⁹ Sawyer, **Why Internal Auditing?**, s. 71.

¹²⁰ Whittington, a.g.e., s. 784.

denetim standartları ise 1979 yılında hazırlanmış olup bunlar IIA standartları ile eş değerdir¹²¹.

İç denetimle ilgili genel standartlar beş grupta toplanmaktadır. Bu beş genel standardın kapsamı 25 özel standart yardımıyla genişlemektedir. Genel standartları kısaca tanıyalım¹²²:

a) Bağımsızlık: İç denetim raporları denetimin etkinliği için üst düzeyde yönetime (yönetim kurulu veya denetim komitesi gibi) gönderilmelidir. Personel tahsisinde çıkar çatışması ihtimali dikkate alınmalıdır. İç denetim fonksiyonunun en önemli yanı bağımsızlıktır. İç denetim standartlarına göre bağımsızlık, iç denetim bölümünün örgütsel durumu ve iç denetçilerin objektifliği sayesinde başarılabilir. İç denetçiler kesinlikle faaliyetlerin uygulanmasında yer almamalıdır¹²³.

b) Mesleki Yeterlilik: İdeal olanı iç denetim bölümünün toplu olarak örgütün denetim ihtiyacının tamamını başaracak bilgi ve beceriye sahip olmasıdır. Bunun başarılması etkin personel politikaları ve sürekli eğitim programları ile mümkündür.

c) Çalışma Alanı: İç denetçilerin çalışma alanına muhasebe ve finansal kontrollerin ötesinde iç kontrol politika ve tekniklerinin her türü ile ilgili uygunluk ve faaliyet denetimi de dahildir.

d) Denetim Başarısı: Standartlara göre denetimin etkin olabilmesi için yeterince planlanmış olması şarttır. Ayrıca kanıt toplanması ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının bildirilmesi, raporlamadan sonraki faaliyetlerin takibi gibi hususlar yordamlar ile düzenlenmiştir.

¹²¹ Whittington, a.g.e., s. 783.

¹²² Whittington, a.g.e., s. 784

¹²³ Apostolou, Asework and Strawser, a.g.e., s. 112.

e) **İç Denetim Bölümünün Yönetimi:** Bir örgütte denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak, yönetimin belirlemelerine ve genel amaçlara göre yapılmasından, iç denetim bölümünün kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına kadar iç denetim bölümü müdürü sorumludur.

Standartların ve tekniklerin yanı sıra 1968 yılında iç denetçiler için ahlak kuralları oluşturulmuştur. Bu kurallar iç denetimin meslek olma çalışmalarında önemli bir dönüm noktasını oluşturur¹²⁴. Ahlak kurallarının bazıları şöyledir: Objektiflik ve dürüstlük, yönetimin bilgisi dışında çalışanlardan veya başka bir işletmeden hediye almama, sır saklama, görüşlerini kanıtlara dayandırma, sürekli kendini geliştirme, IIA'nın amaçlarına destek olma ve şartlarını yerine getirmedir¹²⁵.

1.4.2.6. Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetim hizmetlerinin temel ilkeleri üzerine yapılan titiz çalışma, istişare ve müzakerelerin sonucu oluşturulmuştur. Tüm iç denetçiler, çalışmalarını Standartlara uygun olarak yapmakla yükümlüdür. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler (CIA' ler) "IIA Etik Kurallarına"na uygun davranacaklarını taahhüt ederler; bu Standartlara bağlılığı da gerekli kılar. Standartlar, Mesleki Uygulama Çerçevesi' nin bir bölümünü oluşturur¹²⁶.

Standartların amaçları şunlardır¹²⁷:

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,

¹²⁴ Root and Wilson, a.g.e., ss. 1-50.

¹²⁵ Chambers, Selim and Vinten, **Internal Auditing**, Second Edition, London: Pitman Publishing, 1987, s. 34.

¹²⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları-Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul: 2004, s. 8.

¹²⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 8.

- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

2004 yılı Ocak ayından itibaren geçerli olmak üzere, IIA' nın İç Denetim Standartları Kurulu tarafından önemli ölçüde tadil edilen Standartlar, günümüzün risk yönetimi ve kurumsal yönetim gerekliliklerini karşılayacak şekilde ve danışmanlık faaliyetlerine ve görev sonuçlarının kurum dışı taraflara sunulması konularına temas edecek şekilde güncellenmiştir¹²⁸.

Standartlar, gerek kurum gerekse denetçi açısından, iç denetimin yerine getirilmesi sırasında rehberlik sağlar. Standartlar, iç denetim faaliyetlerinin niteliğini, iç denetim yönetmeliğinin ve yıllık faaliyet planının kilit unsurlarını, görevin ifası ve sonuçların değerlendirilmesi esaslarını ve hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını tanımlar¹²⁹.

Standartlar, Nitelik (Attribute), Performans (Performance) ve Uygulama (Implementation) standartlarından oluşur. Nitelik Standartları ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, Uygulama Standartları güvence ve danışmanlık faaliyetleri gibi belirli görev türlerine tatbik edilir. Nitelik ve Performans Standartları; Uygulama Önerileri (Practice Advisories) ve Geliştirme ve Uygulama Yardımları (Development and Practice Aids) gibi kılavuz niteliğindeki diğer araçlarla daha iyi anlaşılabilir. Bu standartların içeriği şunlardan oluşur¹³⁰:

¹²⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 8.

¹²⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., s. 8.

¹³⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e., ss. 9-12.

Nitelik Standartları

1000 – Amaç Yetki ve Sorumluluklar

İç Denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, Standartlara uyumlu olan ve denetim komitesi ve yönetim kurulunca da onaylanan bir yönetmelikte açıkça tanımlanmalıdır.

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdır.

1110 – Kurum İçi Bağımsızlık

İç Denetim Yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir.

1120 – Bireysel Objektiflik

İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.

1130 – Bağımsızlık ve Objektifliği Bozan Etkenler

Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmalıdır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

1200 – Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Görevlendirmeler, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir.

1210 – Yeterlilik

İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalı veya bunları edinmelidir.

1220 – Azami Mesleki Özen ve Dikkat

İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmalı, azami özen ve dikkati göstermelidir. Azami mesleki özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.

1230 – Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli mesleki gelişimle artırmalı ve güçlendirmelidir.

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözlem faaliyetini içermelidir. Programın her parçası, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin Etik Kurallarına ve Standartlara uyması konusunda güvence sağlamalıdır.

1310 – Kalite Programı Değerlendirmeleri

İç denetim bölümü, kalite programının genel etkinliğini gözlemek ve değerlendirmek amacıyla yönelik bir süreç uygulamalıdır. Bu süreç, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir.

1311 – İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler :

- İç denetim faaliyetinin performansının devamlı gözden geçirilmesini,
- Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları ve standartlarını bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamalıdır.

1312 – Dış Değerlendirmeler

Kalite güvencesi gözden geçirmeleri gibi dış değerlendirme çalışmaları, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya bir gözden geçirme ekibi tarafından en azından beş yılda bir kere yapılmalıdır.

1320 – Kalite Programı Hakkında Raporlama

İç Denetim Yöneticisi, dış değerlendirme sonuçlarını denetim komitesi ve yönetim kuruluna raporlamalıdır.

1330 – “Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

İç denetçilerin, faaliyetlerinin “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını” belirtmeleri teşvik edilir. Ancak iç denetçilerin bu ibareyi kullanabilmesi için, kurumun kalite geliştirme programı hakkındaki değerlendirmelerin, iç denetim faaliyetinin Standartlara uyduğunu göstermesi gerekir.

1340 – Aykırılık Açıklanması

İç denetim faaliyetinin Standartlara, iç denetçilerin Etik Kurallarına tam uyumlu gerçekleştirilmesi gerekmektedir birlikte, tam uyumun sağlanamadığı durumlar da olabilir. Aykırılıklar, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını veya faaliyetlerini etkiler hale geldiğinde, üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır.

Performans Standartları

2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir.

2010 – Planlama

İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır.

2020 – Bildirim ve Onay

İç Denetim Yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dahil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmelidir. İç Denetim Yöneticisi, kaynak sınırlamalarının etkilerini de bildirmelidir.

2030 – Kaynak Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır.

2040 – Politika ve Süreçler

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacına yönelik politika ve süreçleri belirlemelidir.

2050 – Eşgüdüm

İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, ilgili güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.

2060 – Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, denetim komitesi ve yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir.

2100 – İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol yönetim sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.

2110 – Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmalıdır.

2120 – Kontrol

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

2130 – Yönetişim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecinin iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmalı ve tavsiyeleri değerlendirmelidir :

- Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,

- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini sağlamak.

2200 – Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir.

2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görevi planlarken iç denetçiler şu noktaları dikkate almalıdır :

- Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,
- Faaliyet ve hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,
- Bir ilgili kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterlilik ve etkinliği,
- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkanları.

2210 – Görev Amaçları

Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır.

2220 – Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır.

2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için gereken kaynakları tespit etmelidir. Görev kadrosu, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynaklar dikkate alınarak teşkil edilmelidir.

2240 – Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına yönelik iş programları hazırlamalıdır. Bu iş programları, kayıtlı hale getirilmelidir.

2300 – Görevin Yapılması

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir.

2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmeli ve tanımlamalıdır.

2320 – Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır.

2330 – Bilgilerin Kaydedilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmelidir.

2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir.

2400 – Sonuçların Raporlanması

İç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlaması gerekir.

2410 – Raporlama Kıstasları

Raporlamalar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.

2420 – Raporlama Kalitesi

Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmalı ve zamanında sunulmalıdır.

2421 – Hata ve Eksiklikler

Eğer nihai raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, İç Denetim Yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

2430 – Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması

Standartlara aykırılıklar belli bir görevi etkilediğinde, sonuçların raporlanırken şu hususlar özel durum olarak açıklanmalıdır :

- Tam olarak uyulmayan Standartlar,
- Aykırılık sebepleri,
- Aykırılığın göreve etkisi

2440 – Sonuçların Raporlanması

İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara raporlamalıdır.

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır.

2600 – Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, İç Denetim Yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor etmelidir.

1.5. İç Denetçi ile Bağımsız Dış Denetçi Arasındaki İlişkiler

Dış denetim mesleğinin geçmişi iç denetime göre daha eskiye dayanmaktadır. Örneğin, AICPA 1886'da, IIA ise 1941 'de kurulmuştur. Standartlar konusunda ise dış denetim standartları 1954'de, iç denetim standartları ise 1978'de oluşturulmuştur. Ancak iç denetçiler aradaki farkı kapatmak için yoğun çaba harcamaktadırlar¹³¹.

1.5.1. İç ve Dış Denetçinin Roller

İç ve dış denetçilerin geleneksel rolü finansal bilginin değerliliğini artırmaktır. SAS 65'de belirtildiği gibi dış denetçinin başlıca sorumluluğu Genel Kabul Görmüş

¹³¹ Chambers, Selim and Vinten, a.g.e., s. 34.

Denetim Standartlarına (GKDS) uygun olarak işletmenin finansal tabloları hakkında uygun bir görüş oluşturmaya esas olacak yeterli kanıtı elde etmektir. İç denetçiler ise işletmenin yönetimine, yönetim kuruluna veya eşdeğer yetki ve sorumlulukta olanlar için analiz yapma, önerilerde bulunma ve bilgi hazırlamakla sorumludur. İç denetimdeki gelişmeler çağdaş denetim uygulamalarına da önemli bir katkı sağlar, dış denetime destek olur. İç denetçilerin çalışmaları hiç bir zaman bağımsız dış denetimin yerini tutmaz. Ayrıca her iki meslek üyesinin de kendi standartlarına göre belli bir uzmanlığa sahip olmaları, denetimlerini planlamaları, görevlerini dikkatli şekilde yerine getirmeleri, çalışmalarını destekleyecek kanıt toplamaları gerekmektedir¹³².

1.5.2. İç ve Dış Denetçi Arasındaki İlişki

Başlangıçta iç denetçilerin dış denetçileri destekleyici rolünün daha sonra ortaklık rolüne dönüşmesinde başlıca iki faktör etkili olmuştur: İç denetçilerin profesyonelleşmesindeki gelişme ve denetimin iktisadiliği yani denetim maliyetinden tasarruf etme zorunluluğudur¹³³. İlk dönemlerde dış denetim firmaları genişleyen denetim ihtiyacını karşılayabilmek için işletmelere iç denetim bölümü kurmalarını önermişlerdir. Çoğunlukla da iç denetim elemanlarını kendileri bulmuş, eğitimlerine yardımcı olmuş ve çalışmalarına kılavuzluk yapmışlardır.¹³⁴ Aralık 1975'de yayımlanan "Bağımsız Denetçinin Çalışma Alanı Üzerine İç Denetim Fonksiyonunun Etkisi" başlıklı SAS 9 bu ilişki üzerinde önemli bir etki yaratmıştır. SAS 9' a göre iç denetçiler ya doğrudan dış denetçiye yardımcı olurlar, yani dış denetçinin gözetimi altında çalışırlar ya da dış denetçi iç denetçinin çalışmalarından yararlanmaya, onlara güvenmeye karar verir¹³⁵.

¹³² Sawyer, **Why Internal Auditing?**, s. 44.

¹³³ Sawyer, **Why Internal Auditing?**, s. 46.

¹³⁴ Brink, **Internal Auditing- A Historical Perspective and Future Directions**, Fourth Edition, Mc. Graw-Hill Book Company, 1986, s. 454.

¹³⁵ Barrett, **SAS9's Successor is Ugly**, Internal Auditor, April 1990, s. 36.

Denetim ekonomisi, yeni ve farklı hizmetler için artan talep, denetimin her şekilde ve düzeyinde maliyet etkinliği ihtiyacına açıkça işaret etmektedir¹³⁶.

Modern iç denetimde iç denetçilerin fazla olmaları, finansal denetimden ziyade faaliyet denetimine ağırlık vermeleri iç ve dış denetçiler arasındaki ilişkiyi kısmen azaltmıştır. Ancak iç denetim bölümlerinin büyümesi ve artan bir güce kavuşması, onları işletme yönetimi ve dış denetçileri destekleyen bir duruma getirmiştir. Nitekim, "550 Dış Denetçiler" başlıklı İç Denetim Standardına göre iç denetim bölümü müdürü şu konularda iç ve dış denetim çalışmalarının uygun şekilde koordinasyonunu sağlamalıdır¹³⁷:

- İlgili durumları karşılıklı tartışmak için dönemsel görüşmeler yapma,
- Birbirlerinin denetim programlarını ve çalışma kağıtlarını elde edebilme,
- Denetim raporları ve yönetim mektuplarının karşılıklı alışverişi,
- Denetim teknikleri, yöntemleri ve terminolojiyi ortak tanımlama.

İşletme örgütünün içerisinde iç denetim çalışmalarını yapmak üzere görevlendirilmiş olan işletme personeline iç denetçi denir. İç denetim ve iç denetçi iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biridir. İç denetçi iç kontrol sistemi içinde diğer kontrol unsurlarının işleyişinin etkinliğini ölçmesi ve değerlendirilmesi açısından diğer temel unsurlardan ayrılır. Bu bakımdan iç denetçinin işletmede gerçekleştirdiği önemli görevler şunlardır¹³⁸:

- Sürekli olarak iç kontrol sistemini gözden geçirmek ve değerlendirmek,
- İşletme varlıklarının korunması yönünde çalışmalar yapmak,
- Yönetimin isteklerine uyulup uyulmadığını araştırmak,
- Muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olup olmadığı hakkında sürekli araştırmalar yapmak,

¹³⁶ Ward and Robertson, "Reliance on internal Auditors", **Journal of Accountancy**, October, 1980, s. 63.

¹³⁷ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341.

¹³⁸ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341.

- Yönetime çeşitli konularda önerilerde bulunmak.

İç denetçi, bu görevleri yerine getirirken yönetime hizmet etmekle birlikte bağımsız denetçiye de yardım etmektedir. Eğer bağımsız denetçi, iç denetçinin yaptığı denetim çalışmalarına güvenebilirse bu çalışmalardan¹³⁹:

- Kontrol riskinin düzeyine göre bağımsız denetim çalışmasının kapsamını belirleme,
- İç denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmalarını kullanma,
- Kendi gözetimi altında planlama ve işbölümü yaparak yararlanabilir.

Bağımsız denetçi, iç denetçinin yapmış olduğu çalışmaları iki bölümde değerlendirilebilir¹⁴⁰:

Düşük hata riski taşıyan iç denetim çalışmaları:

Bağımsız denetçi açısından fazla önemli olmayan hesap denetimlerinde iç denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmalarının sonuçlarını kullanmasıdır.

Yüksek hata riski taşıyan iç denetim çalışmaları:

Bağımsız denetçi açısından denetlenmesi önem taşıyan hesapların ek denetim çalışmasını yaparak inceleme neticesinde, iç denetçinin yapmış olduğu çalışmaların sonuçlarından yararlanmasıdır. İnceleme neticesinde tatmin olmazsa, bağımsız denetçi kendi denetimini yapar. Bağımsız denetçi yapılması gereken bir kısım denetim çalışmalarını önceden planlanmış bir işbirliğiyle iç denetçiden isteyebilir. Fakat bağımsız denetçi bu denetim çalışmalarından kendisi yapmış gibi sorumludur ve bu

¹³⁹ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341.

¹⁴⁰ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341.

çalışmaların kendi gözetimi altında yapılması esastır. Bu noktada bağımsız denetçi iç denetçiye duyacağı güveni¹⁴¹:

- İç denetçinin tarafsızlığına,
- İç denetçinin yeterliliğine,
- İç denetçinin çalışmalarının kalitesine ve test edilmesine bakarak sağlar. İç denetçi örgüt içinde ne kadar üst düzey sorumlu olursa, kendisine yönetim kurulunca ne kadar destek ve önem verilirse, raporlarında yer alan sonuç ve önerilere bakış açısı ne kadar olumlu değerlendirilirse, o kadar tarafsız olabilir. Bu sebeple iç denetçiler; yönetim kurulunun oluşturduğu denetim komitesine ya da işletme sahibi yöneticiye karşı sorumlu olmalıdır. Bağımsız denetçi iç denetçi ya da iç denetim kadrosunun mesleki yeterliliğini incelerken şu hususları dikkate almalıdır¹⁴²:

- İç denetçinin eğitim düzeyi ve mesleki deneyimi,
- İç denetçiye destek eğitimi verilip verilmediği,
- Denetim politikaları, programları ve prosedürlerinin nitelik düzeyi,
- İşletme yönetiminin işe alma, eğitim ve gözlem politikaları,
- İç denetim performansının değerlendirilmesi.

İç denetçinin yapmış olduğu çalışmaların kalitesini anlayabilmek için kullanılacak bazı göstergeler ise şunlardır¹⁴³:

- İç denetçinin yaptığı çalışmaların, amaçları karşılamada yeterli olup olmadığı,
- Denetim programlarının nitelik düzeyi,
- İlgili çalışma kâğıtlarının yeterli özellikleri taşıyıp taşımadıkları,
- Varılan sonuçların, incelenen denetim alanları için uygun olup olmadığı,
- İç denetim raporunun nitelik düzeyi.

¹⁴¹ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341.

¹⁴² Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341.

¹⁴³ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341.

Bağımsız denetçi, iç denetçinin yapmış olduğu çalışmalardan örnekler olarak, tesadüfi olarak inceleyip test eder¹⁴⁴.

1.5.3. İç Denetçilerin Dış Denetçilere Bakış Açısı

İç denetçilerin dış denetçiler hakkındaki düşüncelerini ve dış denetime katkısını öğrenmeye yönelik çeşitli araştırmalar vardır. 1985 yılında Leonard E. Berry tarafından yapılan araştırmanın sonucunda iç denetçilerin gerçekten pek çok olayda önemli rolleri olmasına rağmen dış denetimde küçük, pasif bir rol oynadıkları saptanmıştır. Berry'nin çalışmasına benzer şekilde 1989 yılında Peacock ve Sandra Pelfrey'in belirli bir bölgedeki iç denetçiler üzerinde yaptığı araştırma sonucunda dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma derecesi ile iki meslek mensubu arasındaki ilişkinin niteliği arasında yakın ilişki bulunduğu anlaşılmıştır. İlişki ortalamanın altında ise dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanması daha az olacaktır¹⁴⁵.

Söz konusu araştırmadan elde edilen diğer sonuçlar ise özetle şöyle sıralanabilir¹⁴⁶:

- İç denetçilerin dış denetimin pek çok aşamasına aktif olarak katıldıkları görülmektedir. Örneğin, planlama, iç kontrolle ilgili geçici testlerin yapılması, yıl sonu testlerinin yapılması gibi.
- Kişisel olarak dış denetçilerin “yeni dış denetçiler eğitiyoruz” yorumuyla bireysel olarak iç denetçilerin katkılarını kabul etmedikleri belirlenmiştir.
- İç ve dış denetçi ilişkisine iç denetim personelinden daha çok iç denetim müdürlerinin daha sıcak baktığı belirlenmiştir. Açıklaması ise, iç denetçilerin faaliyet denetimini finansal denetimden daha önemli gördükleri şeklindedir.
- Dış denetçiler iç denetçilerin uzmanlıklarından yararlanmaya çoğunlukla olumlu bakmaktadırlar.

¹⁴⁴ Selim Chambers and Vinten, a.g.e., s. 341.

¹⁴⁵ Root and Wilson, a.g.e., ss. 8-11.

¹⁴⁶ Root and Wilson, a.g.e., ss. 8-11.

- Dış denetçilerin, muhasebe, muhasebe sistemleri, endüstri uygulamaları ve organizasyon ve iletişim gibi konularda bilgilerinin ortalamanın üzerinde bulduklarını belirtmişlerdir.
- Yönetim mektuplarının hazırlanmasından çoğunlukla iç denetim müdürlerinin katkısı veya bilgisi vardır.

Araştırmanın yapıldığı işletmelerin % 80' ninde yönetim kuruluna bağlı denetim komitesi yer almakta olup iç denetçilerle yakın ilişki halindedirler. Brink ve Barrett'in yaptığı araştırmada ise özellikle faaliyetlerin yürütülmesinden sorumlu müdürlerin ve denetim komitesi başkanlarının dış denetçiler ile işbirliği yapmaya en fazla istekli gruplar olduğu tespit edilmiştir¹⁴⁷.

1.5.4. İç ve Dış Denetçinin Karşılaştırılması

İki disiplinin faaliyetleri muhasebe kontrollerinin yeterliliğini araştırmak ve finansal denetimde kullandıkları teknikler açısından benzer olmakla birlikte, amaçları farklıdır. İç kontrol sistemini değerlendirme, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim çalışmalarında uyguladıkları yöntem bakımından aralarında fark yoktur. Yönetim perspektifi açısından karşılaştığımız zaman iç denetçilerin faaliyetleri daha kapsamlı ve ayrıntılıdır. Dış denetçilerin asıl ilgilendikleri, finansal tabloları etkileyen önemli olaylar ve tasdiklerdir. Modern iç denetçiler ise bütün örgütü etkileyen elemanları test eder ve değerlerler¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, The Practice and Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged, Florida:The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, 1988, s. 1093.

¹⁴⁸ Sawyer, **Why Internal Auditing?**, s. 44.

BÖLÜM II

İÇ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

2.1. İç Denetim Kapsamında Uygulanan Denetim Türleri

İç denetçiler tarafından yerine getirilen denetim türleri aşağıdaki gibidir.

2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tablo denetimini yerine getiren iç denetçilerin temel amaçları işletmede üretilen muhasebe bilgilerinin güvenilirlik derecesini saptamak, işletme varlıklarının doğru bir biçimde muhasebeleştirildiğini, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını incelemek, saptanmış plan, politika ve yöntemlere ne ölçüde uyulduğunu araştırmaktır. İç denetçiler muhasebe bilgilerinin, muhasebe kayıtlarının, kayıtlara dayanak teşkil eden belgelerin doğru ve güvenilir olup olmadıklarını araştırmaktadırlar. İç denetçiler incelemelerini yaparken kayıt ve belgelerdeki hata, hile ve yolsuzluk ihtimallerini de göz önünde bulundurmalarıdır. Finansal tablo denetimi hata, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkartmak kadar önlenmesini sağlayacak uygun koruma yöntemlerinin geliştirilmesine de yardımcı olmaktadır¹⁴⁹.

2.1.2. Uygunluk Denetimi

Bütün işletmeler faaliyet amaçlarına ulaşmak için kural, politika ve süreçler oluşturarak uygulamaktadırlar. Ayrıca yasalarca yapılan düzenlemelerde işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır. Uygunluk denetiminin amacı, işletme içi veya dışı

¹⁴⁹ Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, s. 3.

yetkili üst makam tarafından oluşturulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır¹⁵⁰.

Uygunsuzluk talimatlarda, politika ve yönergelerde açıkça tanımlanmış olabilir. Aynı zamanda belgelendirilmemiş ancak, genel kabul görmüş kurallarla ve sözlü olarak tanımlanmış talimatlarda da açık ve net bir uygunsuzluk tanımlanmış olabilir¹⁵¹.

Son yıllarda özenle üzerinde durulmaya başlanan noktalardan biri de yasal düzenlemelerin gerektirdiği durumlarla uygunluktur. İşlemlerin ve faaliyetlerin yasal otoriteler tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmiş olması ve bunların uyumlu olup olmadıklarının belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin, ödenen kıdem tazminatı ve ihbar tazminatlarının yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı denetçiler tarafından incelenmelidir¹⁵².

2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesidir¹⁵³. Faaliyet denetiminde iç denetçi, işletmenin saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşmış olup olmadığını ölçmeye çalışır. Faaliyet denetimi yapan iç denetçiler, işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derece ulaşılmış olduğunu araştırır. Denetçi, bölüm yöneticisinin mevcut kaynaklarla işletmenin amaçlarına ne derece ve nasıl ulaştığı ile ilgilenir¹⁵⁴.

Etkinlik, amaçların başarıma derecesini, verimlilik ise bu amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynakları ifade etmektedir. Etkinlik fire vermeden kusursuz bir şekilde

¹⁵⁰ Melih Erdoğan, **Denetim**, 2.bs, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2005, s. 4.

¹⁵¹ Erdoğan, a.g.e., 5

¹⁵² Erdoğan, a.g.e., 5

¹⁵³ Seval Kardeş Selimoğlu, "Faaliyet Denetimi", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 26, Mayıs, 2000, ss. 193-206.

¹⁵⁴ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 301.

yapılan üretim, verimlilik ise bu üretimin minimum maliyetle gerçekleştirilmesidir¹⁵⁵. Ancak faaliyet denetimindeki en büyük zorluk faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmasındadır. Bu tür denetim çalışmasının yapılışında temel alınacak standartlar ile belirlenmiş kesin ölçütler yoktur. Denetçi ölçüt olarak bütçeleri, başarı ölçütlerini, oranları ve sektör ortalamalarını kabul edebilmektedir¹⁵⁶.

Verimlilik rekabetçi çevrede işletmenin ayakta kalabilmesi için kilit noktadır. Bu nedenle her işletme verimlilik bakımından gözden geçirilmelidir. Verimliliğe değer biçebilmek için denetçi öncelikle işletmenin verimlilikle ilgili hedeflerini bilmelidir¹⁵⁷. İşletmenin verimlilikle ilgili hedefleri: tekrarlanan işlerin azaltılması, belirli bir sürecin zamanının azaltılması, tahsil edilmemiş alacakların azaltılması, yeni ürünler üretmek veya satış hacmini arttırmak olabilir. Verimlilik hedef ve amaçları belirlendikten sonra verimliliğin objektif biçimde değerlendirilebilmesi için "Nerdeyiz?", "Nerde olmalıyız?", "Belirlediğimiz hedef ve amaçların neresinde olduğumuzu nasıl anlatırız?" sorularına cevap verilmelidir. Örneğin, denetçi hurdaların artışındaki nedeni araştırıyor ise nedeni satın alma bölümünden, kalitesiz malzeme alımından veya teslim almadaki kalite kontrol zayıflıklarından kaynaklanıyor olabilir¹⁵⁸.

Faaliyet denetiminde denetçiler sadece işletme içerisinde yürütülen faaliyetlerle değil bunun yanında yönetsel kontrollerle de ilgilenirler. Faaliyet denetiminde denetçi, işletme politikalarının, iç kontrolün ve işletmenin belirlenmiş amaçlarına ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve etkinliğini değerlemektedir. Bu nedenle iç denetçilerin işletme amaçlarının belirlenmesi, politikaların geliştirilmesi gibi işletmenin planlama prensipleri konusunda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Denetçiler sorumlulukların belirlenmesi, yetkilerin verilmesi gibi konularda işletme prensiplerini yakından tanımalıdırlar¹⁵⁹.

¹⁵⁵ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 791.

¹⁵⁶ Selimoğlu, a.g.e., s. 194.

¹⁵⁷ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 301.

¹⁵⁸ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 302.

¹⁵⁹ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 303.

Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, satın alma prensipleri, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girmektedir. Denetçi, bu konulara ilişkin yönetim karar ve politikaları ile faaliyet sonuçlarının uyum içerisinde olup olmadığını araştırır. Faaliyet denetimini yerine getiren iç denetçi öncelikle işletmenin amaçlarını tanımlamalı ve bu amaçlarla ilişki içerisinde olan politika ve süreçleri belirlemelidir. Denetime başlamadan önce denetçi örgüt yapısı, faaliyet politikaları ve süreçleri, belirlenmiş yetki ve sorumluluklar hakkında bilgi sahibi olarak işletmeyi yakından tanımalıdır. Örneğin, satın alma fonksiyonu ile ilgili ön araştırma yapan bir denetçi hangi maddelerin hangi miktarda satın alınacağına ilişkin kararların nasıl alındığını, en uygun fiyat araştırması yapılırken uygulanan işlemleri ve satın alınan malzemelerin doğru kalitede ve yeterli miktarda olup olmadığının belirlenmesinde kullanılan metotların neler olduğu gibi konuları araştırmalıdır. Ön araştırma sırasında denetçi problemleri alanları belirlemelidir. Denetçi faaliyetleri incelerken, belirlenen sorumlulukların, verilen yetkilerin ve temel anlaşmaların işletmenin politikalarına uygun olup olmadığını, etkinlik ve ekonomiklik çerçevesinde yönetim tarafından belirlenen politika ve süreçlerin yönetim kontrollerince başarılıp başarılmadığını, yönetim ve muhasebe kontrollerinin işletmenin kaynaklarına, hasılatına ve giderlerine yeterli güvenilirliği sağlayıp sağlamadığını da inceler¹⁶⁰.

Denetçi; problemin, hatanın veya eksikliğin ne olduğunun tanımlamalı, maliyetlerdeki kayıp büyüklüğünü, performans düşüklüğünü ve diğer etkenleri belirlemeli, durumun nedenlerini araştırmalı, hatalar için işletmedeki kişilerin sorumluluklarını belirlemeli, düzeltici ve koruyucu faaliyetleri belirleyerek yapıcı öneriler oluşturmalıdır¹⁶¹.

¹⁶⁰ Selimoğlu, a.g.e., s. 195.

¹⁶¹ Selimoğlu, a.g.e., s.195

2.1.4. Program Denetimleri

Program denetiminin amacı üst yönetime programın maliyeti, yönetimi ve sonuçları hakkında bilgi vermek, kullanılabilir ve objektif değerlemeler yapmaktır¹⁶².

Program denetiminde iç denetçiler esasen üç konuya karar vermek isterler¹⁶³:

- 1) Ne tamamlandı?
- 2) Program başarılı mıydı?
- 3) Gelecek başarısı için uygun ve yeterli sistem var mı?

Program denetiminde iç denetçiler aşağıdaki soruların cevabını ararlar¹⁶⁴:

- Program amaçları, arzu edilen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesine olanak sağlayacak derecede açık ve belirgin midir?
- Girdi, çıktı ve sonuç bilgisi makul ölçüde yeterli midir?
- Program, maliyet bütçelerine uygun mudur?
- Program maliyetleri programdan elde edilen faydalar ile ne kadar bağlantılıdır?
- Program devam ettirilemeyecek olursa ne yapılmalıdır?
- Benzer programlarla, değerlendirilen program arasında farklılıklar ve çatışmalar var mıdır?

2.1.5. Yolsuzluk Denetimleri

Yolsuzluk işletmeler için önemli bir tehdit oluşturmaktadır. Büyük işletmelerde kontrolün zorlaşması, karmaşık işlem yapılarının olması, büyük çaplı faaliyetlerde işletme çalışanlarının birbirleri ile veya üçüncü kişiler ile anlaşmaları gibi nedenlerle

¹⁶² Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 308

¹⁶³ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 308

¹⁶⁴ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 309

işletme yapıları büyüdükçe yolsuzluk daha büyük bir risk oluşturmaktadır¹⁶⁵.

Yolsuzluklara örnek olarak, rüşvet gibi yasadışı ödemelerin kabul edilmesi, işletmeye kâr getirme olasılığı yüksek bulunan bir işlemin başka kişilere kaydırılması, para veya malların zimmete geçirilmesi, aslında işletmeye teslim edilmeyen mallar ve hizmetler için ödeme yapılması eylemleri verilebilir¹⁶⁶.

İç denetçi tarafından herhangi bir usulsüzlükten şüphelenildiği takdirde, yolsuzluğun yapıp yapılmadığını tespit etmek amacı ile yolsuzluk soruşturması başlatılmalıdır. İç denetçiler yolsuzluk soruşturması yaparken yolsuzluğu yapan kişileri, yolsuzluğun kapsamını, kullanılan teknikleri, yolsuzluğun işletme içerisinde ulaşmış olabileceği düzeyi ve suç ortaklarını belirlemelidir. İç denetçiler yolsuzluk soruşturması sırasında elde ettikleri bilgi ve bulguları değerlendirmelidir. Değerlendirme sonucunda bu tür olayları önlemek için kontrol önlemlerinin geliştirilmesine ihtiyaç olup olmadığı belirlenmeli, gelecekte benzer yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek sistemler önerilmelidir. İç denetçiler yolsuzluk soruşturmaları ile ilgili olarak üst yönetime ara raporlar veya sonuç raporları hazırlayarak sunmalıdır. Önemli bir yolsuzluk tespit edildiğinde üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna derhal bildirilmelidir¹⁶⁷.

Yolsuzluğun önlenmesi için kullanılacak asıl mekanizma kontroldür. Kontrol tedbirlerini almak ve uygulamak esas olarak yönetimin sorumluluğundadır. İç denetçiler iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini inceleyip değerlendirerek, yolsuzlukların önlenmesine yardımcı olmaktan sorumludur. İyi düzenlenmiş bir iç kontrol sistemi

¹⁶⁵ Pricewaterhouse Coopers, "İşletmelerde Suistimal: Riskler ve Önlemler Simülasyon," (Eğitim Notları, Swisotel İstanbul, 11-12 Aralık 2002), s. 13

¹⁶⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 1220.A1-2: Azami Mesleki Özen ve Dikkat, İstanbul: 2004, s. 41.

¹⁶⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 1220.A1-2: Azami Mesleki Özen ve Dikkat, İstanbul: 2004, s. 42.

yolsuzluğu önleyebilmelidir. Ancak hiçbir kontrol sistemi tüm yolsuzlukları önleme konusunda tam bir güvence vermez¹⁶⁸.

2.1.6. Bilgi Sistemlerinin Denetimi

Bilgi sistemleri denetimlerinin amacı bilgisayar sistemleri ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrollerin yeterli olup olmadığının belirlenmesidir. Bilgi güvenliğinin sağlanabilmesi için, bilgi sistemleri üzerinde güçlü kontroller olması gerekmektedir. Bilgi sistemlerindeki kontrol zayıflıkları işletmenin finansal ve operasyonel kayıtları üzerinde olumsuz etkiler yaparak işletme için büyük riskler oluşturabilmektedir¹⁶⁹.

İç denetçilerin bilgi sistemleri üzerindeki kontrolleri incelerken kullanabileceği iç kontrol yöntemleri aşağıda belirtilmiştir¹⁷⁰:

- İşletme yedeklenmiş dosyalarını koruyor mu?
- Dosyalara erişim sınırlandırılmış mı?
- Dosyalara erişim kimlerle sınırlandırılmış?
- Kullanılan bir arşivleme sistemi var mı?
- Donanım arıza ve kayıplarına karşı alınmış önlemler var mı?
- Acil durumlar için yedek sistem bulunduruluyor mu?
- Veritabanına girebilmek için şifre mevcut mu? Bu şifreler düzenli aralıklarla değiştiriliyor mu?
- Kullanıcılar belirlenerek ayrı ayrı şifreler verilmiş mi?
- Virüs ve çeşitli saldırılara karşı önlemler alınmış mı?
- Veri tabanına girebilen eski firma çalışanları var mı?

¹⁶⁸ Pricewaterhouse Coopers, a.g.e., s. 5.

¹⁶⁹ Pricewaterhouse Coopers, a.g.e., s. 5.

¹⁷⁰ Cengiz Toraman, "Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi", **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt 12, Sayı 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002, ss. 125-135.

2.1.7. Sözleşme Denetimleri

Sözleşmeler genellikle yüksek tutarlar içermekte ve işletme için büyük mali ve yasal yükümlülükler getirebilmektedir. İç denetçiler sözleşme metinlerini ayrıntıları ile okumalı, sözleşmelerin işletmeye getirdiği mali ve yasal yükümlülükleri belirlemeli, sözleşmelerin işletme amaçlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini incelemelidir. Denetçi sözleşmelerin yetkili kişiler tarafından imzalandığını kontrol etmelidir. Ayrıca denetçi sözleşme şartlarına uygun davranılmadığı takdirde işletmenin hak ve yükümlülüklerini de incelemelidir. Sözleşmeler genellikle üç kategoriden oluşmaktadır¹⁷¹:

- 1) Götürü Fiyat Sözleşmeleri
- 2) Maliyet Artı Kar Sözleşmeleri
- 3) Birim Fiyat Sözleşmeleri

Götürü fiyat sözleşmesi işin veya hizmetin götürü olarak belirlenmiş bir fiyattan tamamlanması esasına dayanır. Başka bir deyişle, işlem sabit bir fiyattan yapılır. Belirlenmiş olan bu maliyetin üzerinde maliyet söz konusu ise denetçi bu maliyetlerin neden kaynaklandığını, bu ek maliyetler ile ilgili olarak yeni bir anlaşma yapıp yapılmadığını ve ek maliyetlerin kabul edilebilmesi için onay süreçlerini incelemelidir. Denetçi, işin veya hizmetin tamamlanmadan bitmiş gibi gösterilme ihtimalini, alınmayan hizmetler veya teçhizatlar ile ilgili maliyetlerin sözleşmede belirtilen maliyete dahil edilebilme olasılığını, ürün veya hizmetin sözleşmedeki özelliklerinden farklı olma olasılığını da gözardı etmemelidir¹⁷².

Maliyet artı kâr sözleşmelerinde maliyete ek olarak belirli bir tutar veya maliyetin belirli bir oranında kâr ödenmesi söz konusudur. Bu tür sözleşmelerde maliyetle orantılı olarak kâr tutarını da arttıracığı için, maliyetlerin incelenmesi daha büyük önem taşımaktadır. Bu tür sözleşmelerde sözleşme yapılan tarafın insan, servis ve

¹⁷¹ Cengiz Toraman, a.g.e., ss. 125-135.

¹⁷² Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 312.

malzeme maliyetlerinin takip edilmesi konusunda etkin iç kontrol sistemine sahip olup olmadığı, gereksiz proje, işlem ve süreçlerin yapılıp yapılmadığı, gerekenden fazla insan gücü ve malzeme kullanılıp kullanılmadığı, malzeme maliyetlerinin normalin üzerinde belirtilip belirtilmediği, teçhizat ve malzemelerin uygun olmayan fiziksel koruma altında olup olmadığı, kullanılan malzemelerin gerekli kalite koşullarını sağlayıp sağlamadığı gibi konular özellikle incelenmelidir¹⁷³.

Birim fiyat her bir birim için belirlenir. Bu tür sözleşmelerde denetçiler, tamamlanmış birimlerin sayısı ile ilgili uygunsuz raporlamalara, ürün kalitesinin sözleşmedeki şartlar ile uygun olup olmadığına, fiyatta yapılan zamların sözleşme ile uyum içerisinde olmasına ve fiyat değişikliklerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından onaylanmış olmasına dikkat etmelidir¹⁷⁴.

2.1.8. Çevre Denetimleri

İnsan sağlığının ve doğal yaşamın işletmenin ürün ve hizmet üretiminden kaynaklanabilecek olumsuz etkilerden korunabilmesi için işletme yapısı içinde etkin bir çevre yönetim sistemi kurması gerekmektedir. Çevre yönetim sistemi çevre korumaya dönük politikalar, bu politikaların gerçekleştirilmesi için konulmuş hedef ve amaçlar, bu hedeflere ulaşılması için belirlenmiş plan ve süreçler, çalışanların eğitimi, üretim süreçlerinin dizaynı, sistemin denetlenmesi, düzeltilmesi ve geliştirilmesinden oluşan dinamik bir yapıdır¹⁷⁵.

Çevre yönetim sistemlerinin amaca ulaşmadaki başarı derecesinin ölçülebilmesi, başarının devamlılığın sağlanması ve geliştirilebilmeleri için denetime tabi tutulmaları gerekmektedir. Bu durumda çevre denetimi bir yandan işletme dışındaki işletmeler tarafından belirlenmiş kanunlar ve düzenlemelere diğer yandan da işletme tarafından saptanmış politikalara bağlı olarak işletme faaliyetlerinin uygunluğunu değerleyen, çevre

¹⁷³ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 312.

¹⁷⁴ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 312.

¹⁷⁵ Lerzan Kavut, "İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi", **Yönetim Dergisi**, Cilt 10, Sayı 34, Ekim 1999, ss. 15-23.

uygulamalarının yönetsel kontrolünü kolaylaştıran, çevreyi korumaya yardımcı olmak amacıyla kurulan sistemin daha iyiye erişebilmek amacıyla nasıl uygulanabileceğini sistematik olarak programlayan belgeleyen ve objektif olarak değerleyen bir yönetim bilgi sistemidir. Çevre denetimi aşağıdaki alanlarda uygulanabilmektedir¹⁷⁶:

- Çevre kanunlarına ve düzenlemelerine uygunluğun denetimi,
- İşletmenin çevre politikaları, planları ve süreçleri ile uygunluğunun incelenmesi,
- Çevre yönetim sisteminin incelenmesi,
- Tehlikeli atıkların arıtılması için yapılan işlemlerin, depolama ve elden çıkarılma ile ilgili tesislerin ve programların kontrol edilmesi,
- Kirliliği önleme ve atıkları minimize etme programlarının denetimi,
- Çevresel yükümlülükler için yapılması gereken finansal muhasebe uygulamalarının incelenmesi.

Çevre denetiminin en büyük yararı, işletmeleri çevresel sorunlar doğduktan sonra çözüm arama yükümlülüğünden kurtarıp, önceden tedbir alınarak çıkabilecek çevre sorunlarını önlemek ya da en aza indirmek olanağı sağlamasıdır¹⁷⁷.

2.2. İç Denetim Süreci

İç denetim iç denetçi tarafından yapılır. Uygulamada bir iç denetim faaliyet sürecinin gerçekleşmesi şu safhalardan oluşur¹⁷⁸:

- Denetlenecek firmanın iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,
- İç denetim faaliyetine başlamadan önce belirlenmiş programa göre ihbarlı veya ihbarsız kasa, menkul kıymet, alacak senetleri, çek kasası ve stokların sayılarak envanter çıkarılması,

¹⁷⁶ Kavut, a.g.e., s. 17.

¹⁷⁷ Kavut, a.g.e., s. 19.

¹⁷⁸ Kavut, a.g.e., s. 19.

- Çalışma dosyası ve çalışma kağıtlarının hazırlanması,
- Denetlenecek işletmenin geçmiş dönem iç denetim tam ve ara raporlarının incelenmesi ve geçmiş dönem dış denetim raporunun incelenerek karşılaştırma yapılması,
- İç denetim faaliyetinin planlanması,
- İç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirilmesi sonucunda elde edilen bulgulara göre kullanılacak denetim tekniklerinin belirlenerek, iç denetim programının hazırlanması,
- İç denetim programının uygulanması,
- Tespit edilen aksaklıkların yöneticilere bildirilmesi,
- Yöneticilerle aksaklıkların giderilmesi konusunda toplantı yapılması ve bu toplantıda bulguların birlikte değerlendirilmesi,
- Denetim raporunun hazırlanması, tespit ve önerilerin belirlenmesi.

Yukarıda belirtilen iç denetim faaliyet sürecinin bazı safhaları aşağıda özetlenerek açıklanmıştır. Bu safhalar bu çalışmanın başka bölümlerinde ele alınan ihbarlı sayım, denetlenecek şirketin yöneticilerine bilgi verilerek yapılan sayım olup, ihbarsız sayım ve işletme yöneticilerine haber vermeksizin yapılan sayımdır¹⁷⁹.

Denetim süreci müşteri işletme ile anlaşılmasından başlayan ve denetim raporunun hazırlanması ile son bulan bir süreçtir¹⁸⁰.

Denetçi planlama aşamasında iç denetimini yapacağı işletmeyi tanıyarak işletmenin yapısından kaynaklanan riskleri tespit eder. İkinci aşamada ise muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısına ve iç kontrol çalışmalarının tanınmasına ilişkin kontrol testlerini uygular ve denetim riskinin bir diğer unsuru olan kontrol riskini belirler. Denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçümlemek amacıyla yaptığı değerlendirme işleminden sonra muhasebe işlemleri ile belgelerinin doğruluğunu ve dürüstlüğünü araştırmak üzere maddilik testlerini uygular ve tespit etmiş olduğu riskleri

¹⁷⁹ Kavut, a.g.e., s. 19.

¹⁸⁰ Kavut, a.g.e., s. 19.

de göz önüne alarak çalışmalarının güvenilirliğini belirlemek üzere ortaya çıkaramama riskini belirler. İç denetçi yıllık olarak ya da ara dönemler itibari ile uygulamış olduğu denetim planı kapsamındaki bu denetim süreçlerinden elde etmiş olduğu kanıtları bir araya getirip yorumlayarak mesleki yargısını oluşturduğu denetim raporlarını düzenler¹⁸¹.

2.2.1. Denetim Planlaması

İç denetim planı iç denetim yöneticisi veya onun belirlediği kişi tarafından işe başlanmadan önce onaylanmalıdır. Denetim planları gelişen koşullara göre değiştirilebilecek bir yapıda oluşturulmalı ve planlarda yapılan değişiklikler onaydan geçirilmelidir. Bir denetimi planlarken iç denetçiler; denetlenecek olan faaliyetin hedeflerini, faaliyetler, hedefler, kaynaklar ve operasyonlara yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçlarını, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterlilik ve etkinliğini, faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkanlarını dikkate almalıdırlar¹⁸².

Denetim planlaması, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri ne şekilde yürütecekleri konusundaki programı ifade eder. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirleyerek denetim faaliyetini zamanlamaktır. İç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda denetim kapsamının ve işlemlerinin genişletilmesi zorunluluğu ortaya çıkabilir. Denetim planlamasındaki ikinci adım planlanan denetim faaliyetlerinin ayrıntılı ve yazılı olarak programlanmasıdır. Bu programda her bir

¹⁸¹ Donald Taylor and William Glezen, **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, Sixth Edition, New York: John Wiley&Sons, 1994, s. 335.

¹⁸² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2201.A1-2: Denetim Planlaması, a.g.e., s. 249.

denetim sahası için uygulanacak denetim işlemleri sırası ile bölümlenerek işbölümü yapılır¹⁸³.

Planlama aşamasında¹⁸⁴:

- Denetim amaçları ve faaliyet alanı belirlenmeli,
- Denetlenecek faaliyetlerle ilgili önceki bilgiler incelenmeli,
- Denetimin yürütülmesi için gerekli olan kaynaklar belirlenmeli,
- Denetim hakkında bilgi ihtiyacı duyan herkesle iletişim sağlanmalı,
- Faaliyetlerle ve kontrol teknikleri hakkında bilgi edinmek için araştırma yapılmalı, denetimin önemli alanları belirlenmeli ve denetlenecek olan bölüm veya fonksiyon yöneticileri yorumları ve önerileri için davet edilmeli,
- Denetim programı yazılmalı,
- Denetim sonuçları için nasıl, ne zaman ve kiminle iletişime geçileceği belirlenmeli,
- Onaylı denetim planı sağlanmalıdır.

Denetim amaçları, denetim çalışması ile başarılmak istenen sonuçlardır¹⁸⁵. Denetim süreçleri ise, denetim amaçlarına ulaşmak için kullanılacak araç ve yollardır¹⁸⁶.

Denetimin amacı, faaliyet amacının gerçekleştirilmesi için oluşturulmuş sistemin etkinliğini değerlendirmektir. Örneğin amaç; doğru miktarda hammadde satın almak ise, denetim süreci; örnek satın alma talepleri, satın alma emirleri, fatura ve irsaliyelerdeki miktarların karşılaştırılması olacaktır¹⁸⁷.

¹⁸³ Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, Bursa: Alfa Akademi, 2004, s.62.

¹⁸⁴ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 221.

¹⁸⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2210.A1-2: Görev Amaçları, a.g.e., s. 259.

¹⁸⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2210.A1-2: Görev Amaçları, a.g.e., s. 259.

¹⁸⁷ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 226.

2.2.2. İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilmesi

Çalışma alanı standartlarından ikincisi olan iç kontrol sisteminin incelenmesi iki aşamada gerçekleştirilir. Birinci aşama işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi toplanmasıdır, bu aşamada denetçi sistemi gözden geçirir ve tanımaya çalışır. Sonraki aşamada ise denetçi iç kontrol sisteminin kuvvetli ve zayıf yanlarını tespit ederek sistemi değerlendirir. Sistemin bir ön değerlemesini yapan denetçi iç kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda geçici bir karar verir. Denetçi, bu geçici kanaatine dayanarak bir denetim programı hazırlar. Sistemin uygulanmasındaki etkinliğin test edildiği ikinci aşamada ise sistemin alınan notlarda, doldurulan anketlerde veya akış şemalarında tespit edilmiş olduğu gibi işleyip işlemediği araştırılır. Bu işleme denetim literatüründe işlem testi veya uygunluk testleri adları verilir¹⁸⁸.

Yapılacak uygunluk testlerinde, tipik bir faaliyet süreci başlangıcından bitiş noktalarına kadar gözden geçirilerek iç kontrol sisteminin etkinliği test edilir. Denetçi gerekli görmesi durumunda denetim programında bazı düzeltmelere giderek iç kontrol sisteminin zayıf gördüğü kısımları için programına ek denetim çalışmaları koyar ya da sistemin iyi işlediği yerlerde denetim programını daraltır. Denetçinin çalışma sonuçlarını yönetime raporlaması ve önerilerde bulunması ile iç kontrol sisteminin değerlendirme amaçlarına ulaşılmış olur¹⁸⁹.

İç kontrol sisteminin etkinliğini veya işlerliğini değerlendirmeye yarayan süreçlere kontrol testleri denmektedir. Kontrol testleri kontrol riskinin belirlenmesine kanıt teşkil etmeleri amacıyla uygulanırlar. Bu değerlemede uygulanan kontrollerin maddi hataları gidermede ne derece etkin oldukları sınımlanmaktadır. Bu kontrolün ne şekilde yapıldığından, kime uygulandığına ve dönem içindeki yoğunluğuna kadar birçok unsur göz önüne alınır. Kontrol testi olarak kullanılan süreçler şunlardır¹⁹⁰:

¹⁸⁸ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, a.g.e., s. 226.

¹⁸⁹ Güredin, a.g.e., ss. 168-181.

¹⁹⁰ Güredin, a.g.e., ss. 168-181.

- Uygun işletme personeli sorgusu,
- Kontrol performansını gösterecek belgelerin, raporların ve elektronik dokümanların kontrolü,
- Kontrol faaliyetlerinin gözlemlenmesi,
- Gözden geçirme yoluyla faaliyetlerin tüm sürecinin gözlemlenmesi,
- Kontrol eylemlerinin denetçi tarafından tekrarlanması.

2.2.2.1. İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

Denetim planlaması aşamasında iç kontrol sistemini tanımak üzere üç yöntemden yararlanılmaktadır. Bunlar not alma yöntemi, akış şemaları yöntemi ve anket yöntemidir. İç kontrol sisteminin tanınmasında yararlanılabilecek bilgi kaynakları kısaca şunlardır: İşletmenin örgüt şeması, hesap planı, muhasebe yönetmeliği, iş tanımları, personel ile yapılan görüşmeler, belge ve kayıtların incelenmesi, muhasebe çalışmalarının gözlemlenmesi v.b.¹⁹¹.

a) Not Alma Yöntemi

Denetçinin iç kontrol sistemini tanımlamak üzere hazırladığı yazılı dokümanlardır. Küçük işletmelerde kullanımı basit ve kolay bir yöntem olmakla birlikte iç kontrol sisteminin detayları hakkında yalın ve açık kelimelerle anlatım yapılmasının zor olması, orta ve büyük ölçekli işletmelerde kontrol riskini belirlemede anlaşılabilirliğini azaltmaktadır. Muhasebe sistemine ve ilgili kontrollere ilişkin düzenlenmiş çalışma kâğıdında her belge ya da kaydın hangi işlemde kaynaklandığına ilişkin olmak üzere, meydana gelen süreçte yer alan tüm işlemlere, sistemdeki her belgenin ve kaydın işleme durumunun bilinmesini sağlayacak olgulara, risk değerlemesine ilişkin kontrol süreçlerinin belirtilerine yer vermek gerekmektedir¹⁹².

¹⁹¹ Gücenme, a.g.e., ss. 68-69

¹⁹² Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 290.

Küçük işletmelerde iç kontrol sistemi işletme hakkında ön bilgi edinmek amacıyla en çok kullanılan ve basitliği nedeniyle de tercih edilen bir yöntemdir¹⁹³.

b) Akış Şemaları Yöntemi

Akış şemaları işletmenin birbiri ardına gerçekleşen işlemlerin ve bu işlemlere ilişkin belgelerin semboller ve diyagramlar vasıtasıyla gösterilmesidir. Not alma yöntemi için sıralanan özelliklere sahip olması gereklidir. İyi hazırlanmış bir akış şeması bilgi ve belgelerin üretim sürecine giriş noktalarını ve sistem içerisinde yapılan tüm işlemleri gösteren ve kısa bir gözden geçirmeye imkan sağlayan analitik bir araçtır. Yazılı bir metni okumaktansa bir diyagramı takip etmek ve diyagramlar üzerinde güncelleştirme daha kolaydır.¹⁹⁴

Ayrı bölüm veya kişinin sorumluluğuna verilmemesi gereken faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin diğer aksaklıklarını şematik olarak gösterir¹⁹⁵.

c) Anket Yöntemi

En önemli avantajı henüz denetim çalışmasının başlangıcında her denetim sahasına ilişkin bilgi toplanabilmesidir. Yöntemin dezavantajı ise işletmenin sadece belli başlı bölümleri incelendiğinden genel görünüm hakkında ayrıntılı bilgi sağlayamamasıdır. Bu özelliğinden ötürü genellikle küçük işletmelerde kullanılması mümkün olmamaktadır. Akış şemaları ve anket yönteminin uygun şekilde kullanılması sistemin tanınması konusunda çok iyi bilgiler sunmaktadır. Akış şemaları yöntemi ile sistemin geneline ilişkin bilgi edinirken, anket yöntemi ise mevcut kontroller hakkında denetçiye detaylı bir kontrol imkanı sağlar¹⁹⁶.

¹⁹³ Arens and Loebbecke, a.g.e., s.290.

¹⁹⁴ Woolf, **Internal Auditing**, Fourth Edition, London: HFL (Publishers) Ltd, 1973, s. 151.

¹⁹⁵ Güredin, a.g.e., s. 189.

¹⁹⁶ Arens, and Loebbecke, a.g.e., s. 291.

Tipik bir iç kontrol anket formunda şu bölümler bulunur¹⁹⁷:

- Genel
- Kasa
- Satışlar sevk alacaklar
- Stoklar ve maliyet sistemleri
- Satın almalar, teslim alma ve borçlar
- Sabit varlıklar ve birikmiş amortismanlar
- Hisse senedi ve tahviller
- Özsermaye
- İpotekli tahviller ve diğer borçlar
- Diğer gelir gider hesapları

2.2.2.2. Seçilmiş İşlem ve Süreçlerin İncelenme Teknikleri

İç denetçiler elde ettikleri ön bilgiler ve yaptıkları gözlemler sonucunda ihtiyaç duydukları ek bilgileri sağlamak amacıyla çeşitli sorular hazırlayarak işletme çalışanlarına sorarlar. Elde ettikleri bilgileri analiz ederek yapacakları incelemelerin ayrıntılarını belirlerler. Sonraki aşamada test süreçlerine göre faaliyet, işlem ve süreçlerin uygunluğunu araştırırlar. Yaptıkları doğrulamalar sonucunda belirlenen uygunsuzlukları soruşturup, araştırarak uygunsuzluğun nedenini, boyutunu ve önemini inceleyip değerlendirerek denetim yargısına ulaşırlar¹⁹⁸.

Gözlem; özellikle fiziksel yapı, süreçler, iş akışları hakkında bilgi toplanması için ön araştırma sırasında sıkça kullanılır. Gözlem tekniğinde denetçi olaya herhangi bir müdahale etmeden belirli faaliyetlerin tamamlanması sırasında hazır bulunur ve faaliyetlerin yürütülmesini gözlemleyerek işlerin ne şekilde tamamlandığına tanık olur.

¹⁹⁷ Gücenme, a.g.e., s. 70.

¹⁹⁸ Gücenme, a.g.e., s. 70.

Denetçi gözlem yaparak iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı, işlemlerin şekil ve usul esasları doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği, görev ayrılığı ilkesinin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığı görüşüne ulaşır¹⁹⁹.

Gözlem tekniğinin kullanılabilirliği bazı nedenlerden dolayı sınırlıdır. Örneğin, gözlemi yapan iç denetçinin deneyimi güvenilir bilgi toplamaya yeterli olmayabilir²⁰⁰.

Bilgi Toplama; İç denetçi denetim çalışmasını yürütürken ihtiyaç duyacağı bazı bilgileri soru sorma yolu ile elde edebilir. Denetçi yapacağı test çeşitlerini ve süreçlerini belirlerken dokümanların içerikleri hakkında bilgi edinmek isteyebilir. Örneğin faturalarda hangi bilgileri ve verileri bulabileceğini soru sorma yoluyla öğrenebilir. Daha sonra test aşamasında bu bilgilerin doğruluğunu inceleyebilir²⁰¹.

Denetçi elde etmiş olduğu ön bilgiler doğrultusunda sorular hazırlar ve bu soruları ilgililere sorarak çalışmalarını yönlendirmek için ek bilgi toplar. Soru sorma tekniği planlı bir şekilde yürütülebileceği gibi, denetçi günlük sohbetler ve resmi olmayan görüşmeler sırasında da denetim için çok önemli bilgiler toplayabilir²⁰².

Denetçiler tarafından yazılı veya sözlü soru sorma tekniği kullanılabilir. Verilen cevaplar da yazılı veya sözlü olabilir. Denetçi konuyu veya verilecek cevapları önemli gördüğünde, yazılı cevaplar ister ve soru sorulan kişinin de imzaladığı bir tutanak düzenlenir. Sorulara alınan cevapların sınırlı güvenilirliği vardır²⁰³.

Sorular genellikle süreçlerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgili olmaktadır. İç denetçiler yazılı süreçleri okumalı, bugünün koşullarında geçerli ve uygun olup olmadığına karar vermek için anlamalıdır. Denetçi görevlerin ayrılığı ilkesi gibi her işletme için risk oluşturan temel ilkelere uyulup uyulmadığına soruşturma yolu ile

¹⁹⁹ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s. 209.

²⁰⁰ Irvin Gleim, **CIA Review Part II Conducting the Internal Audit Engagement**, Florida: Gleim Publications Inc., 2004, s. 35.

²⁰¹ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s. 209.

²⁰² Güredin, a.g.e., s. 126.

²⁰³ Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, s. 97.

kanaat getirilebilir. Örneğin; ani kasa sayımı sonucunda kasada açık olduğunu fark eden denetçi, soruşturma yolu ile kasa sorumlusunun satışlardan tahsilat yapmak ve tahsilatı muhasebe kayıtlarına geçirmek yetkilerinin olduğunu öğrenmiştir. Denetimin sonucunda denetçi görevlerin aşağıdaki unsurlarını değerlendirerek denetim amacına ulaşabilmek için gerekli ek süreçlere gerek olup olmadığına karar vermelidir²⁰⁴:

- İncelenen alanının önemi,
- İç kontrol sisteminin yeterliliği,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği endüstri hakkındaki bilgileri ile karşılaştırılabilirliği,
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin elde edilebilirliği ve güvenilirliğidir.

Doğrulama; İncelenen işlem veya süreçlerin doğruluğunun ve geçerliliğinin incelenmesidir²⁰⁵.

Bu aşamada karşılaştırma, kayıt sistemini yeniden izleme, yeniden hesaplama, fiziksel inceleme ve teyit etme teknikleri kullanılabilir²⁰⁶.

Denetçi, bir dökümanı kanıtlayıcı diğer dokümanlar ile karşılaştırmak, kaynak belgeler üzerindeki onay, miktar ve tutar bilgilerini inceleyip bunların muhasebe kayıtlarına doğru aktarıldığını kontrol ederek, örnekleme olarak seçtiği muhasebe kayıtlarından kaynak belgelerine ulaşip inceleyerek, işletme personeli tarafından hazırlanmış tabloların yeniden hesaplamasını yaparak, üçüncü kişilerden gelen doğrulama mektuplarını işletme bilgileri ile karşılaştırarak ve belgelerde kayıtlı olan mevcut varlıkların işletme içerisinde gerçekten var olduklarını inceleyerek doğrulama yapabilir²⁰⁷.

²⁰⁴ Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, s. 286.

²⁰⁵ Tamer Aksoy, a.g.e., s. 209.

²⁰⁶ Tamer Aksoy, a.g.e., s. 209.

²⁰⁷ Tamer Aksoy, a.g.e., s. 209.

Soruşturma; İç denetçi yaptığı doğrulamalar sonucunda ortaya çıkan uygunsuzlukları soruşturarak nedenlerini araştırır. Soruşturma genel olarak saklanan gerçekleri ortaya çıkararak doğruyu oluşturmayı amaçlayan bir araştırma uygulamasıdır. Genellikle yanlış giden konular araştırılarak soruşturulur²⁰⁸.

Denetçi, bazı uygunsuzlukların nedenlerini ve boyutlarını ek denetim süreçleri uygulayarak belirleyebilir. Ancak bazı uygunsuzluklarda yönetimle veya ilgili kişilerle görüşmeler yaparak bunların nedenlerini sorarak açıklayıcı cevaplar almalıdır. Açıklanamayan sonuç veya ilişkiler bir potansiyel hata, usulsüzlük, yolsuzluk veya mevzuata aykırılık gibi önemli bir durumun işareti olabilir. Denetçiler uygunsuzluğu belirlediklerinde uygunsuzluğu ve bu nedenle ortaya çıkabilecek riskleri nasıl hafifletebileceklerine karar vermelidir²⁰⁹.

Değerlendirme: Ölçüler ve normlardan sapmayı değerleyen denetçiler şu sorulara cevap aramalıdır²¹⁰:

- Bu sapmalar ne kadar önemli?
- Kim veya ne zarar gördü veya görebilir?
- Zarar ne kadar kötü oldu veya olabilir?
- Doğru önlemler alınmazsa sapmalar tekrarlanabilir mi?

2.2.3. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Bütün finansal denetimlerde ve faaliyet denetimlerinde şirketin iç kontrol sisteminin yapısı denetim çalışmasının kapsamını belirler. İç kontrol sisteminin incelenmesi denetim takımına denetlenecek olan işletme bölümlerinin nasıl çalıştığını ve

²⁰⁸ Kepekçi, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, s. 291.

²⁰⁹ Kepekçi, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, s. 291.

²¹⁰ Kepekçi, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, s. 291.

diğer bölümlerle ne tür ilişkiler içerisinde olduğu hakkında bilgi verir. Denetçinin denetimi planlamak için kontrol yapısını incelemesinin sebepleri şunlardır²¹¹:

Denetlenebilirlik: Denetçi finansal tabloların doğruluğunu ve dürüstlüğünü destekleyecek nitelikte uygun kanıtları bulduğundan emin olmak için yönetimin ve muhasebe kayıtlarının dürüstlüğü ve belgelerin içerikleri hakkında bilgi toplamalı ve bunların amaca uygun olup olmadıklarına karar vermelidir.

Önemli Yanlışlık Olasılığı: İç kontrol sisteminin tanınması ve incelenerek değerlendirilmesi, denetçiye finansal tablolarda olabilecek muhtemel hata ve hileleri belirleme ve bu doğrultuda kontrol riskini belirleme imkanı tanır.

Ortaya Çıkaramama Riski: Denetim riskini planlarken kontrol riski, her bir denetim ilkesi için ortaya çıkaramama riskini etkileyecektir. İç kontrol sisteminin etkinliği hakkında elde edilen bilgiler daha sonra ortaya çıkaramama riskinin belirlenmesi aşamasında kontrol riskinin değerlendirilmesinde kullanılır.

İç kontrol hakkında bilgi edindikten sonra denetçi kontrol riskini tüm iddialar için maksimum düzeyde belirleyebilir çünkü kontrollerin finansal tablolara ilişkin var olma ve oluşma, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sunuş ve açıklama iddiaları ile ilgisi olmadığına inanabilir. Bu durumda denetçinin ortaya çıkarma riskini kabul edilebilir bir düzeyde sınırlandırmak için ilave testler yapılarak bilgilerinin yeterliliği ve bütünlüğü hakkında ek kanıtlar toplanmalıdır.

Testlerin Tasarlanması: İç kontrol yapısına ilişkin elde edilen bilgiler finansal tablo hesaplarının bakiyeleri için denetim testleri tasarlamada kullanılır.

Denetçi iç kontrol sistemini gözden geçirdikten sonra, iç kontrolün etkinliğini ölçme safhasına gelir. Denetçinin bu safhadaki amacı, işletme faaliyetlerinin yazılı ve

²¹¹ Gülsen, a.g.e., s. 39.

sözlü kontrol süreçlerine uygunluk derecesini incelemektir. Sistemin incelenmesi faaliyetlerin örneklemeye tabi tutulmasını gerektirir. Denetçinin uygunluk derecesini belirlemek için gerçekleştirdiği bu çalışmaya uygunluk testlerinin yapılması denir. Uygunluk testlerinin yapılmasında gerekli kontrol süreçlerinin uygulanıp uygulanmadığı, nasıl ve kimin tarafından uygulandığı araştırılır. Başka bir deyişle, uygunluk testleri iç kontrol soru kâğıdındaki sorulara verilen "evet" cevabının karşılığı olan kontrol süreçlerinin planlandığı gibi uygulanıp uygulanmadığına ilişkin delili ortaya koyar²¹².

2.2.4 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İç denetçi açısından iç kontrol sisteminin değerlemesi, işletmenin tanınması aşamasından başlar ve mesleki yargının oluşmasına kadar geçen denetim sürecini kapsar²¹³.

İç kontrol sisteminin etkin olduğu sonucuna varılırsa denetçi sisteme güvenerek elde etmiş olduğu sonuçlara göre denetim çalışmasının kapsamını daraltarak yıl içine kaydırabilir. İç kontrol sistemini yetersiz bulduğu durumlarda ise iç kontrol sistemine güvenmez ve çalışmalarını genişleterek dönem sonuna kaydırır²¹⁴.

Denetçinin departmanlar, fonksiyonlar veya faaliyet devreleri itibariyle kontrol sistemini planladığı gibi işleyip işlemediğini değerlemesi, denetçinin o uygulama ile kontrol süreçlerinin karşılaştırılmasıyla yetinmeyip, bunun ötesine gitmesini gerektirir. Denetçinin iç kontrolü değerlendirme fonksiyonunu yerine getirebilmesi için, işletmenin kontrol süreçleri ve faaliyetleri hakkında yeterli bilgi sahibi olması gerekir. İkincisi, süreçler ile uygulama arasında tutarsızlık bulunduğu düzeltici önlemler tavsiye edebilmesi için daha iyi yolların neler olduğunu bilmesi gerekir²¹⁵.

²¹² Kepekçi, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, ss. 74-76.

²¹³ Kepekçi, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, ss. 74-76.

²¹⁴ Kepekçi, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, ss. 74-76.

²¹⁵ Kepekçi, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, ss. 74-76.

Kontrollerin test edilmesi aşamasında denetim hedeflerini destekleyici kanıtlar toplamak amacıyla çeşitli denetim süreçleri uygulanır. Bu süreçler denetçinin faaliyetler ve denetlenen alanlar hakkında bilgi ve fikir sahibi olmasını sağlar. İç denetçi denetimi gerçekleştirirken gerekli gördüğü taktirde bu tekniklerin hepsini ya da birkaçını kullanabilir. Denetçi bu yöntemler yardımı ile kanıt toplarken denetlediği faaliyete ilişkin tüm belgeleri inceleyebileceği gibi gerekli gördüklerinden örnekleme yaparak da faydalanabilir. Kanıt toplamak için şu teknikler kullanılır²¹⁶:

Fiziki İnceleme: Fiziki olarak elde edilebilmesi mümkün olan kanıtlar için kullanılan bir tekniktir.

Doğrulama: İşletmenin dış çevresinden işletme ile ilgili bilgi toplamakta kullanılan tekniktir.

Belge İnceleme: Yasal defterlerdeki kayıtların doğruluğunun ve dürüstlüğünün tespiti için ilgili belgelerin incelenerek kayıtlarla karşılaştırılması işlemidir.

Kayıt sürecinin incelenmesi: İşletme belgeleri arasında örnekleme yolu ile seçilen belgelerin iş sürecine girişlerinden çıkışlarına kadar kat ettiği mesafenin izlenmesi tekniğidir.

Derinlemesine araştırma: Şüphe uyandıran işlem, belge ve olaylar üzerinde denetim faaliyetlerinin yoğunlaştırılmasıdır.

Analitik inceleme: İşletme kayıtlarında yer alan işlemler ile finansal ve finansal olmayan verilerin karşılaştırılarak sonuçları arasında ilişki kurmaya dayanan bir yöntemdir.

²¹⁶ Bozkurt, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi", ss. 64-73.

Soruşturma: Denetçinin işletme çalışanlarına çeşitli sorular sorarak iç kontrol yapısı ve işleyişi hakkında bilgi edinmesi sürecidir.

Teftiş: İşletmede mevcut kayıtlar iç kontrol politika ve süreçlerinin uygun bir şekilde yürütüldüğüne ilişkin çeşitli ipuçları içermektedir. Denetçinin bu kanıtları elde etmek amacıyla çeşitli belge ve kayıtları incelemesi işlemine teftiş denilmektedir.

Gözlem: Denetçinin işletmede yapılmakta olan faaliyetlere ilişkin işlemleri gözlemlemesi işidir.

İç denetçinin sözlü olarak anlatılan bazı bilgileri fiziksel olarak gözlemlemesi konuyu daha somut bir şekilde kavramasına yardımcı olur. Denetçi fiziksel yapıyı, üretim ve faaliyetlerin yürütülme sürecini, belgelendirme sürecinin nasıl işlediğini fiziksel olarak gözlemlemelidir. Bu iki şekilde yapılabilir: (1) iç denetçi yapıyı anlamak için genel bir fiziksel inceleme yapabilir, (2) iç denetçi örnek birkaç faaliyet seçerek faaliyetleri, aşamaları, süreçleri ve çalışmalarını başlangıcından sonuna kadar izleyerek inceleyebilir²¹⁷.

Tekrarlama: Denetçinin işletmede sonuçlandırılmış bir işi tekrar yapması işlemidir. Bu sayede elde edilen sonuçlar ile işletmenin sonuçlarının karşılaştırılması mümkün olur.

2.2.5. İç Denetimde Belgelendirme

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetçilerin ulaştıkları denetim sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmesini gerektirmektedir. Çalışma kâğıtları iç denetim sürecinin planlaması, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, yürütülen iç denetim süreçleri sonucunda elde edilen bilgiler ve ulaşılan sonuçların

²¹⁷ Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, s. 208.

kaydedilmesi, gözden geçirme, görüşme ve iç denetim raporlarının hazırlanması safhalarının belgelendirilmesidir²¹⁸.

Çalışma Kâğıtlarının Düzenlenmesi; Çalışma kâğıtlarının düzeni, tasarımı ve içeriği görevin niteliğine bağlıdır. Ancak bir çalışma kâğıdında en az aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır²¹⁹:

- Denetimin adı, çalışma kâğıdının içeriği veya amacı,
- Denetçinin imzası veya parafı,
- Tarih,
- Dizin veya referans numarası,
- Denetim doğrulama sembollerinin açıklaması,
- Veri kaynaklarının açıkça belirtilmesi,

Çalışma kâğıtları yeniden gözden geçirmeyi kolaylaştıracak biçimde etkin düzenlenmelidir. Bunun için de çalışma kâğıtları tertipli, düzgün bir biçimde yazılmış ve kâğıdın tek tarafı kullanılmış bir biçimde olmalıdır. Tek tip boyutta ve görüntüde çalışma kâğıtları kullanılmalıdır. Çalışma kâğıtlarında gereksiz tekrarlardan kaçınılmalı, kısa, özlü, açık, yalın bir dille ve tam olarak yazılmalıdır. Uygun olduğu takdirde işletmenin kayıtları da çalışma kâğıdı olarak kullanılabilir. Çalışma kâğıtlarında düzenin sağlanabilmesi için indeksleme sistemi kullanılmalıdır. İndeksleme sistemi kolay anlaşılabilir ve kolayca yerine getirilebilir olmalıdır. Etkin çapraz referanslama iç denetim yöneticisinin incelemelerini, sonraki denetimleri, çalışma kâğıtlarında bilgi bulmayı ve rapor yazımını kolaylaştırır²²⁰.

Çalışma Kâğıtlarının Dosyalanması : Denetçi çalışma kâğıtlarını iki farklı dosyada saklar²²¹:

²¹⁸ Gleim, a.g.e., s. 69.

²¹⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2330.A2-1: Bilgilerin Kaydedilmesi, a.g.e., s. 279.

²²⁰ Gleim, a.g.e., s. 73.

²²¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2330.A2-1: Bilgilerin Kaydedilmesi, a.g.e., s. 281.

a) **Devamlı Dosyalar** : Birden fazla denetim sürecinde yararlanılacak olan bilgileri içeren çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyalardır.

b) **Cari Dosyalar** : Denetçinin incelemenin yapıldığı denetim ile ilgili olarak düzenlemiş olduğu çalışma kâğıtlarını kapsar.

Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi; Denetim sırasında hazırlanmış olan çalışma kâğıtları iç denetim yöneticisi veya onun yetkilendirdiği bir kişi tarafından gözden geçirilmelidir. Çalışma kâğıtları incelenirken şu noktalara dikkat edilir²²²:

- İç denetçi denetim programına uygun incelemelerde bulunmuş mudur?
- Çalışma kâğıtları denetimin uygun bir biçimde yerine getirildiğini yansıtmakta mıdır?
- Ulaşılan sonuçlar elde edilen bilgiler ile uyum içerisinde midir?
- Planlanmış bütün işlemler gerçekleştirilmiş midir?
- Bölümün çalışma kâğıdı hazırlama süreçlerine uyulmuş mudur?

Çalışma kâğıtları tamamlandıktan sonra en kısa zamanda gözden geçirilmelidir. Yapılan gözden geçirme; gözden geçiren kişinin çalışma kâğıdının üzerine tarih ve imza atması yolu ile kanıtlanmalıdır. Bu çalışmanın bölünmesini azaltır, sorunlar rapor yazılmadan önce düzeltilmiş olur²²³.

Çalışma Kâğıtlarına Erişim: Çalışma kâğıtlarını içeren dosyalar iç denetim bölümünün kontrolünde kalmalıdır²²⁴.

²²² Sawyer, a.g.e., s. 393.

²²³ Sawyer, a.g.e., s. 393.

²²⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2330.C1-1: Bilgilerin Kaydedilmesi, a.g.e., s. 283.

2.2.6. Kapanış Toplantısı

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre iç denetçiler nihai iç denetim raporlarını hazırlamadan önce denetim sonuçları ve tavsiyelerini uygun yönetim kademesi ile tartışmalıdır. Sonuçların ve tavsiyelerin tartışılması genellikle denetim sırasında veya denetim sonrası toplantılarında yapılabileceği gibi denetlenen faaliyetin veya bölümün yöneticilerinin iç denetim bölümü tarafından hazırlanmış olan taslak raporunu incelemeleri yolu ile de olabilir. Bu tartışma ve gözden geçirmelerin amacı denetlenen faaliyet veya bölüm yöneticileri için özel konuları açığa kavuşturma ve tespit, sonuç ve tavsiyeler hakkında görüşlerini ifade etme fırsatını vererek, belge ve bulguların yanlış anlaşılmasını veya yanlış yorumlanmamasını sağlamaktır. Bu tartışma ve gözden geçirmelere katılanların düzeyi işletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte, katılanlar, genellikle faaliyetlerin ayrıntıları hakkında bilgi sahibi veya gerekli tedbirlerin alınmasına izin ve yetki verebilecek kişilerdir. Denetçi kapanış toplantısında, denetlenen işletme yönetimi ile denetim sonuçları hakkında mutabakata varmalı, faaliyetleri iyileştirmeye yönelik bir iş programı ve zaman planı oluşturmalıdır²²⁵.

2.2.7. İç Denetimin Raporlanması

Denetim faaliyeti denetim raporunun hazırlanıp ilgili kişilere sunulmasıyla tamamlanmış olur. Denetim raporları denetim çalışmasının son aşamasında düzenlenmekte olup, raporda denetim esnasında varılan sonuçlara yer verilmektedir. Muhasebe mesleğinin ilkelerine göre raporların hazırlanmasında bir birlik uygulanmalıdır. Denetim raporlarının belgelere dayanması, gerçekleri yansıtması raporlama işlevinin kalitesini arttırmaya yardımcı olmaktadır²²⁶.

İç denetçi, organizasyon sistemini değerlendirerek, zayıf veya güçlü yönleri ortaya çıkarır. Organizasyonu kuvvetlendirmek veya gereksiz kontrollerin ortadan

²²⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2340.A2-1: Görevin Gözetimi ve Kontrolü, a.g.e., s. 283.

²²⁶ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2400.A1-1: Sonuçların Raporlanması, a.g.e., s. 283.

kaldırılması için yönetime tavsiyelerde bulunur. İç denetim bölümü işletmenin yönetimine, faaliyetlere ilişkin eleştiri, yorum ve önerilerini iç denetim raporuyla ulaştırır²²⁷.

İç denetim yöneticisi; iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, performansı, görev ve sorumlulukları konularında yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği diğer konuları da içermelidir²²⁸.

Raporlamalar doğru, objektif, açık, yapıcı ve tatmin edici olmalı ve zamanında sunulmalıdır. Hatalı veya eksik bilgilerle sunulan bir rapor bilgilerdeki hataların düzeltilmesiyle tekrar sunulmalı veya düzeltilmiş bilgiler ek olarak sunulmalıdır²²⁹.

Rapor formatı; denetimin tipine, denetim sonuçlarına, yönetimin ihtiyaçlarına, örgüt özelliklerine, iç denetimin işletme içindeki konumuna göre değişebilmektedir. İç denetim raporlarının belli bir formatta olması beklenmez. Ancak Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarında ifade edilen asgari içerik ve önerilerin raporda olması beklenir²³⁰.

2.2.7.1. Denetim Raporlarının Şekli ve İçeriği

Yapılan tespitler ve öneriler mesleki kanaatle birlikte daha önceden belirlenmiş iç denetim raporu pozisyonuna uygun bir şekilde sunulur²³¹.

²²⁷ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2410.A1-1: Raporlama Kıstasları, a.g.e., s. 283.

²²⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2410.A2-1: Raporlama Kıstasları, a.g.e., s. 283.

²²⁹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2410.A3-1: Raporlama Kıstasları, a.g.e., s. 283.

²³⁰ Ali Rıza Eşkazan, "İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması", **İç Denetim Dergisi**, Cilt 1, Sayı 8, Mayıs 2003, s. 29.

²³¹ Ali Rıza Eşkazan, a.g.e., s. 29.

İç denetim raporlarının belirli bir standardı yoktur. Ancak Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarında ifade edilen asgari içerik ve önerilerin raporda yer alması beklenir. Bunlar²³²:

- Özet
- Giriş
- Amacın Belirlenmesi
- Faaliyet Alanının Belirlenmesi
- Görüşlerin Ortaya Konulması
- Denetim Bulgularıdır.

a) Giriş Kısmı

Raporun bu kısmı okuyucunun ilk karşılaşacağı kısımdır. Bu kısımda okuyucuyu daha sonraki kısımlara hazırlamak için açıkça şu hususlara yer verilmelidir²³³:

- Denetimin düzenli bir inceleme mi, yoksa yönetimin özel bir isteğinin karşılanması için mi olduğunu belirtmek,
- Gözden geçirilen departmanları, fonksiyonları veya faaliyetleri belirtmek,
- Önceki incelemelerle ilişkisi varsa, bunu göstermek,
- Önceki raporlarda eleştiri konusu edilen denetim bulguları ve tavsiyeleri ile bunlara ilişkin alınan düzeltici önlemlerin şimdiki durumu hakkında denetçinin düşüncelerini göstermek,
- İncelenen konu ile ilgili olarak okuyucuya açıklayıcı bilgi vermek,
- Okuyucuya fonksiyonun önemine ilişkin bir fikir vermek için faaliyetlerin değerini veya hacmini kısaca belirtmek,
- İncelemenin kapsadığı dönemi veya ait olduğu zamanı, incelemede harcanan zamanın uzunluğunu ve görevli denetim personelini belirtmek.

²³² Eşkazan, a.g.e., s. 33.

²³³ Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, ss. 83-84.

b) Amaç Kısmı

Denetimin amaçlarını kapsayan bu kısım, denetimin amaçlarının gerekli ayrıntılarını içerecek şekilde hazırlanır. Rutin denetimlerde "rutin denetim" ifadesi yeterlidir²³⁴.

Denetimin amacı kesin ve sade bir şekilde açıklandığında ve denetim bulgularının tartışılması amaçlarla ilişkisi kurularak yapıldığında, okuyucunun raporda aradığını bulmasını kolaylaştır²³⁵.

c) Kapsam Kısmı

Kapsam kısmında, denetimin içerdiği konular ve denetimin sınırları belirlenir. Raporun başlığı, amacı ve kapsamı dar anlamda birkaç sözcükle tanımlanır. Bu nedenle denetimin kapsamı bölümünde denetlenmiş alanlar açıkça belirtilir. Normal denetim teknikleri bırakılıp diğer tekniklerin yanı sıra başka teknikler kullanılan iç denetim raporlarında kapsam kısmı özellikle önemlidir²³⁶.

d) Görüş Bildirme Kısmı

Görüş denetçinin gözden geçirdiği faaliyetler hakkında mesleki yargısıdır. Bu kısım, denetçinin denetim bulgularına ilişkin yorumunu içerir. Denetçi karşılaştığı muhasebe ve iç kontrol sistemindeki eksiklikler konusunda yönetimi uyarmalıdır²³⁷.

İç denetçinin çalışmalarından elde etmiş olduğu sonuçlara göre iç denetim raporları²³⁸:

²³⁴ Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, ss. 83-84.

²³⁵ Türkiye'de İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2120.A1-2: Kontrol, a.g.e., s. 224.

²³⁶ Türkiye'de İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2120.A1-2: Kontrol, a.g.e., s. 224.

²³⁷ Verschoor, **Internal Control Reporting: It is here and now**, London: Prentice Hall, 1992, s. 40.

²³⁸ Türkiye'de İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2120.A1-2: Kontrol, a.g.e., s. 224.

Elde ettiği sonuçlara göre olumlu raporlar: Denetçinin iç kontrol sistemindeki olumlu yanları raporunda belirterek yöneticileri bilgilendirdiği rapor tipidir.

Elde ettiği sonuçlara göre olumsuz raporlar: Denetlenen işletmenin muhasebe ve kontrol sistemlerinde zayıflıkların bulunduğu durumlarda denetçinin tespit ettiği bulgular neticesinde varmış olduğu sonuçları ilettiği rapor biçimidir. Hatalı ve hileli işlemlerden ya da kontrol zaaflarından kaynaklanan bu tip eksiklikler raporlanmadan önce sorumlu yöneticilerle bir kez daha gözden geçirilmelidir.

2.3. Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Yeri

Bağımsız dış denetim faaliyetlerini düzenleyen standartlardan (Statement Of Auditing Standard) SAS 55, denetçinin denetim çalışmalarında müşteri işletmenin (İç Kontrol Sistemi) İKS'sini tanımasını ve kontrol riskini belirlemesini gerektirmektedir; Denetçi, İKS tanıma ve değerlendirme çalışmalarının sonuçlarından yararlanarak uygulayacağı destekleyici testleri planlayacaktır. Bir başka denetim standardı (SAS 65) ise, denetçinin denetim çalışmalarında müşteri işletmenin iç denetim bölümünden bazı şartlar altında yararlanabileceğini belirtmektedir. İşte bu bölümde amacımız asıl olarak bu iki standardın çerçevesinde bağımsız dış denetim sürecinde denetçinin İKS'yi tanıma, değerlendirme faaliyetlerinin ve iç denetçilerin yerini belirlemektir²³⁹.

İç kontrol 1970'li yılların başına kadar dış denetim uygulamasında önemli bir yere sahip değildir. Bağımsız dış denetçinin İKS'yi tanıma ve değerlendirme sorumluluğu 1972 yılında SAS 1 ve daha sonra 1988 yılında SAS 55 ile ortaya çıkmıştır. SAS 55, bu konuda başlıca şu hususlara dikkat çekmektedir²⁴⁰:

- Denetçi, işletmenin İKS'sini anlamak yoluyla gerçekleştireceği testlerin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemelidir.
- Denetimi planlamak için İKS'yi anlamalıdır.

²³⁹ Türkiyede İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2120.A1-2: Kontrol, a.g.e., s. 224.

²⁴⁰ Carmichael and Willingham, a.g.e., s. 149

- İKS'nin anlaşılması süreci denetimin tamamı olmayıp, sadece önemli bir kısımdır.

Denetim sürecini, müşteri seçimi ve işin kabulü, denetimin planlanması, yürütülmesi ve denetimi tamamlama olarak özetleyebiliriz²⁴¹. Genellikle denetim faaliyeti aşağıdaki altı aşamadan oluşur²⁴²:

- a) Denetimi yeterince planlamak için iç kontrolün anlaşılması,
- b) Kontrol riskinin belirlenmesi ve ek kontrol testlerinin tasarlanması,
- c) Ek kontrol testlerinin uygulanması,
- d) Kontrol riskinin yeniden belirlenmesi ve destekleyici testlerin tasarlanması,
- e) Destekleyici testlerin uygulanması ve denetimin tamamlanması,
- f) Bir görüşe ulaşılması ve denetim raporunun yayınlanmasıdır.

2.4. Bağımsız Dış Denetçilerin İç Kontrol Sistemi İle İlgilenme Nedenleri

Denetçilerin İKS'yi değerlemelerinin birinci nedeni; denetimi planlamak ve denetim programlarında denetim tekniklerinin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemek için bir temel oluşturmaktır. Denetim programları ise kısaca, finansal tablolardaki iddialar hakkında kanıt üretmek için oluşturulmuş tekniklerin listesidir²⁴³. İkinci neden ise, bağımsız denetçilerin İKS'nin işleyişi hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kuruluşlara raporlar hazırlamaktır²⁴⁴. Örneğin, ABD'de 1993 yılı başından itibaren uygulamaya giren yeni Bankacılık Kanunu'na göre dış denetçiler,

²⁴¹ S. Kardeş, **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, İstanbul: S.P. Kurulu Yayın.No: 29, Mart 1996, s. 12.

²⁴² Whittington, a.g.e., s. 173.

²⁴³ Robertson, Jack and Timothy Louwers, **Auditing and Assurance Services**, Tenth Edition. New York: Mc Graw Hill, 2002, s. 224.

²⁴⁴ Güredin, a.g.e., s. 165

finansal raporlar üzerinde iç kontrol yapısının etkinliğinin değerlendirilmesine ilişkin gerekli yönetim raporunun hazırlanmasına yardımcı olurlar²⁴⁵. Denetçinin asıl sorumluluğu İKS'yi tasarlamak değil, var olan İKS'nin değerlendirilmesidir²⁴⁶.

İç kontrolü değerlemek denetçiye ek bir yük getirmeyebilir. Genellikle İKS incelemeleri denetim firması için yüksek maliyetler gerektirmez ve her denetçi bir şekilde İKS'ye güven duymalıdır. Zaten risk temelli denetim yaklaşımı gereği, denetçinin yüksek riskli alanları tanıyabilmesi ve buna göre faaliyetlerini sürdürmesi için İKS'yi tanıması zorunludur²⁴⁷.

Denetçi müşteri işletmenin belgelerini inceleyerek, yönetimi ve önemli konumdaki personeli sorgulayarak ve kontrol tekniklerini gözlemleyerek İKS'yi anlamaya çalışır. Denetçi İKS'yi anlamak için, organizasyon şeması, muhasebe el kitabı, iç denetim raporları gibi belgeleri inceleyebilir, yönetim ve çalışanlara işletmeye özgü muhasebe politikalarının ve EBI'lerin kullanımı hakkında sorular yöneltebilir, gözlem yaparak, daha önce belirlenmiş kontrol yordamlarının uygulanıp uygulanmadığı ve nasıl uygulandığını açıklayabilir. Örneğin, denetçi kredi bölümünde kredinin onaylanmasına tanıklık edebilir²⁴⁸.

Bir araştırmaya göre iç kontrole daha çok kaynak ayıran işletmelerin, dış denetime daha fazla harcama yapma eğiliminde oldukları tespit edilmiştir. Wright and Asfiton (1989) çalışmasında, iç kontrollerin yeterliliğindeki artışın ortalama denetim saatlerinde % 52'lik bir azalmaya yol açtığını ortaya koymuştur. Bu da denetim maliyetini azaltmaktadır. Çeşitli kanıt kaynaklarının güvenilirliği kontrollerin güçlü olması şartına bağlıdır²⁴⁹.

²⁴⁵ Verschoor, a.g.e., s. 40.

²⁴⁶ Robertson, a.g.e., s. 227.

²⁴⁷ Carmichael and Willingham, a.g.e., s. 153.

²⁴⁸ Carmichael and Willingham, a.g.e., s. 153.

²⁴⁹ Carmichael and Willingham, a.g.e., s. 153.

2.5. İç Denetim Faaliyetleri İle Bağımsız Denetim Çalışmaları Arasındaki İlişki

İç denetim faaliyetleri ile bağımsız denetim çalışmalarının eşgüdümünün sağlanması iç denetim komitesinin sorumluluğundadır. Ancak fiilen eşgüdümü sağlamaktan iç denetim yöneticisi sorumlu olmalıdır. İç denetim yöneticisi faaliyetlerin etkin eşgüdümünü sağlamak için yönetim kurulu ve denetim komitesinden destek talep etmelidir²⁵⁰.

İç denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarının sonuçlarını, kendi denetim faaliyetlerinde kullanmanın uygun olup olmadığına karar vermek için bağımsız denetçilerin çalışma kağıtlarına erişim hakkında sahip olmalı ve çalışma kağıtlarını gözden geçirmelidir²⁵¹. İç denetçiler bağımsız denetim raporlarını incelemelidir. Raporla ele alınan sorun ve konular, iç denetçilerin gelecek iç denetim faaliyetinde üzerinde durulması gereken alan konuları planlamasında yardımcı olur²⁵².

Etkin bir iç denetim, bağımsız denetçinin uygulayacağı yöntem ve tekniklerinin içeriği ve zamanlamasında değişikliklere, kapsamın daraltılmasına imkân sağlayacaktır²⁵³. Bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerini yeteri kadar anlamalı ve değerlendirmelidir²⁵⁴. Bağımsız denetçi iç denetim faaliyetlerinin değerlendirmesini yaparken, iç denetim bölümünün işletme yapısı içerisindeki pozisyonunu ve bunun iç denetimin tarafsızlığı üzerindeki etkisini, iç denetim faaliyetlerinin niteliği ve kapsamını, yönetimin iç denetim önerilerine göre hareket edip etmediğini, iç denetçilerin mesleki yeterliliğini, yeterli çalışma kağıtlarının var olup olmadığını kısaca iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilirken mesleki dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediğini dikkate almalıdır²⁵⁵. Bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarından yararlanmayı

²⁵⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2020: Bildirim ve Onay, a.g.e., s. 142.

²⁵¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2030: Kaynak Yönetimi, a.g.e., s. 144.

²⁵² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2050: Eşgüdüm, a.g.e., s. 145.

²⁵³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2020: Bildirim ve Onay a.g.e., s. 142.

²⁵⁴ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Madde: 2020: Bildirim ve Onay a.g.e., s. 142.

²⁵⁵ Kardeş, a.g.e., s. 6.

planladığında olabildiğince erken iç denetim yöneticisi ile iletişime geçerek iç denetçilerin kesin olmayan planlamalarını göz önünde bulundurmalıdır²⁵⁶.

²⁵⁶ Kardeş, a.g.e., s. 6.

SONUÇ

İç denetim; işletmenin faaliyetlerine verimlilik katmak ve faaliyetleri geliştirmek amacı ile tasarlanmış, bağımsız bir danışmanlık faaliyetidir.

İşletmede etkin iç kontrol sisteminin bulunması işletme içerisinde güvenilir bilgi akışını sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar vermesini sağlamaktadır. Aynı zamanda denetim esnasında zaman, emek ve para kaybını minimuma indirmektedir. İç denetçiler, işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek mevcut ve olası riskleri araştırırlar. Buldukları işletme aleyhine olan risklerin kontrol edilebilmesi veya azaltılması için üst yönetime öneri ve tavsiyelerde bulunurlar. Risklerin tespit edilerek gerekli düzenlemelerin yapılması, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve işletmenin rekabet gücünü artırır. Bu da işletmenin ileriye daha güvenle bakması anlamına gelir.

İç denetçi, risklerin gerçekleşmesi durumunda uygulanması gereken faaliyetleri de belirleyerek, olumsuz koşullarda işletmenin en kısa zamanda eski gücüne kavuşmasını sağlar. İç denetçiler iç kontrol sistemi ve risk yönetimi dışında işletmenin kurumsal yönetim sistemlerini de inceleyerek gerekli gördükleri takdirde iyileştirici önerilerde bulunabilmektedirler. İşletmelerde kurumsal yönetime önem verilmesi ve uygulama kalitesinin yüksek olması; düşük sermaye maliyeti, finansman imkanlarının artması ve işletme itibarının yüksek seviyede olmasını sağlar. Bu nedenle işletmelerde iç denetim fonksiyonunun önemi gün geçtikçe artmaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA), iç denetim faaliyetlerinin genel çerçevesini belirlemek, kaliteli iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını kabul etmiştir. İç denetim faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülebilmesi ve iç denetimlerin sonuca ulaşabilmesi ancak bu standartlara uyulması sayesinde gerçekleşebilir.

İşletmelerdeki iç denetim bölümünün amaç, yetki ve sorumluluklarını belirten ve üst yönetim tarafından onaylanmış yazılı bir iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır. İç

denetim bölümü gereken riskleri tespit edebilmeli ve üst yönetimi bilgilendirmelidir. İç denetim yöneticisinin ve bölümde görev yapmakta olan iç denetçilerin uluslararası uzmanlık sertifikalarına sahip olmaları mesleki yeterliliklerini kanıtlayan en büyük belgedir. İşletmedeki iç denetim bölümünde sürekli iç değerlendirmelerin yapılması yapılan iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini arttırmaktadır. Bu da iç denetim bölümü faaliyetlerinin organize ve disiplinli bir şekilde yapıldığının göstergesidir.

Bütün bu değerlendirmeler sonucunda işletmelerdeki iç denetim bölümünün iç denetim faaliyetlerini iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun olarak yerine getirmeleri gerektiği anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

AICPA, **Codification of Statements on Auditing Standarts**, New York:, 1990, s. 76.

Ali Rıza Eşkazan, "İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması", **İç Denetim Dergisi**, Cilt 1, Sayı 8, Mayıs 2003, s. 29.

Alvin Arens and James Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, Sixth Edition, New Jersey: Prentice-Hall. Inc., 1994, s. 272.

Apastolou, Asework and Strawser, "The Effects of Senior Internal Auditor Behaviour on Staff Performance And Satisfaction", **Accounting and Business Research**, Vol :23, No : 90, 1993, s. 112.

Barrett, **SAS 9's Successor is Ugly**, Internal Auditor, April 1990, s. 36.

Başak Ataman Akgül. "İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar", İstanbul: **Möдав Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 4, Sayı 3, Eylül 2002, s. 20.

Brink, **Internal Auditing- A Historical Perpespective and Future Directions**, Fourth Edition, Mc. Graw-Hill Book Company, 1986, s. 454.

Carmichael, Willingham and Schaller, **Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice**, Sixth Edition, New York: The McGraw -Hill Companies Inc., 1996, s. 153.

Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 2.b., Ankara: Cemofset, 1996, s. 163.

Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 251/171, 1982, ss. 41-42.

Cengiz Toraman, "Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi", **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt 12, Sayı 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002, ss. 125-135.

Chambers, Selim and Vinten, **Internal Auditing**, Second Edition, London: Pitman Publishing, 1987, s. 34.

Donald Taylor and William Glezen, **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, Sixth Edition, New York: John Wiley&Sons, 1994, s. 335.

Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s. 175.

Greg Hutchins. "The State of Quality Auditing", **Quality Progress**, Vol 34, Sayı 3, Mart 2001, s. 27.

Gülşen Ökten, "İç Kontrol Sistemi Yönetimi ve Operasyonel Risk Yönetimi ile Entegrasyon", **İç Denetim**, Cilt 3 Sayı 10, 2004, ss. 30-31.

Holmes and Overmyer, **Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri**, çev. Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın. No: 5, Cilt I, İstanbul, 1975, s. 125.

Hubbord and Johnson, **Auditing**, Fourth Edition, California: Dame Publications Inc., 1991, s. 180.

Irvin Gleim, **CIA Review Part II Conducting the Internal Audit Engagement**, Florida: Gleim Publications Inc., 2004, s. 35.

Jack Roberlson, **Auditing**, Sixth edition, Dublin: Bp/Irwin, 1990, s. 228.

Kocakülah, "Bilişim Sistemlerinde İç Kontrol ve Türk Uygulamasından Örnekler", (Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi 1982), s. 17.

Lerzan Kavut, "İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi", **Yönetim Dergisi**, Cilt 10, Sayı 34, Ekim 1999, ss. 15-23.

Maviş Fermani, "Stratejik Denetim", **Anadolu Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2001 s. 92.

Mehmet Fuat Gülseren, "İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996), s.16.

Melih Erdoğan, **Denetim**, 2.bs, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2005, s. 4.

Murat Kiracı, "Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi", **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, Aralık 2003, s. 75

Münevver Yılandı ve Şerafettin Sevim, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, İşletmecinin Kitabı (Management Textbook), Ankara : BİAR Bilgi-İnceleme Araştırma Dağıtım Yayınları, Yayın No: 13, 1991, s. 127.

Münevver Yılandı, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları- Yayın No:086, 2003, s. 129.

Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Yayın No:457, 1999, ss. 121-122.

Nejat Bozkurt, "İşletmelerde Çalışanların Yaptıkları Hileler, Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi", (Marmara Üniversitesi Seminer Notları, 2001), s. 11.

Nejat Bozkurt, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi", **Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, Ocak 1995, s. 30.

Nuran Doyrangöl, İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt 12, Sayı 60, Temmuz 2002, s. 34.

O'Reily, Hirsch Defliese and Jaenicke, **Montgomery's Auditing**, Eleventh Edition, London: John Wiley&Sons Inc., 1990, s. 193.

Pany Whittington, **Principles of Auditing**, Tenth Edition, California: Irwin Inc., 1992, s. 234.

Pricewaterhouse Coopers, "İşletmelerde Suistimal: Riskler ve Önlemler Simülasyon," (Eğitim Notları, Swissotel İstanbul, 11-12 Aralık 2002), s. 13.

Robertson, Jack and Timothy Louwers, **Auditing and Assurance Services**, Tenth Edition. New York: Mc Graw Hill, 2002, s. 224.

Sait Sevgener, "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlılığı", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Cilt 10, Sayı 36, Mayıs 1984, s. 62.

Sawyer, **Why Internal Auditing?**, Florida:Internal Auditor, December 1993, s. 45.

Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing**, The Practice and Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged, Florida:The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, 1988, s. 1093.

Schiff and May, **What is Internal Control? Who Owns It?**, New York: Management Accounting Inc., November 1990, s. 37

Seval Kardeş Selimoğlu, "Faaliyet Denetimi", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 10, Sayı 26, Mayıs, 2000, ss. 193-206.

S. Kardeş, **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın.No: 29, Mart 1996, s. 12.

Şaban Uzak, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiyedeki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara : Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, 1999, s. 15.

Şaban Uzak, "İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler", **22. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, Antalya: 21-25 Mayıs 2003, s.210.

Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s. 209.

Temkin and Winters, "Sas no. 55: The Auditors New Responsibility for Internal Control", **Journal of Accountancy**, May 1988, s. 92.

TESMER Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Soru ve Cevapları, Ankara: Tesmer Yayın No:64, 2006, s. 545.

Thomas, Ward and Henke, **Auditing: Theory and Practice**, Third Edition, Boston: PWS Kent Publishing Company, 1991, s. 277.

"Treadway Roundable", *Management Accounting*, March 1989, s. 23.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları-Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul: 2004, s. 41.

Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 2001, s. 62.

Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, Bursa: Alfa Akademi, 2004, s. 62.

Verschoor, **Internal Control Reporting: It is here and now**, London: Prentice Hall, 1992, s. 40.

Walter Kell, William Boynton and Richard Ziegler, **Modern Auditing**, Fourth Edition, London : John Wiley & Sons Inc., 1989, s. 152.

Ward, Robertson, "Reliance on Internal Auditors", **Journal of Accountancy**, October, 1980, s. 63.

William Kinney, **Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance**, London : Auditing: A Journal of Practice&Theory, 2000. s. 83.

William Bishop, **Internal Control –What’s That?**, London: İnternal Auditor Inc., June 1991, ss. 117-123.

Wilson and Root, **Internal Auditing Manuel**, Second Edition New York: Macmillan 1989, s. 179.

Woolf , **Auditing Today**, Fourth Edition, Prentice Hall, 1990, s. 93.

Woolf., **Internal Auditing**, Fourth Edition, London: HFL (Publishers) Ltd, 1973, s. 151.

Yurdakul aldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**,
Ankara : Trmob Yayınları - 200, 2003, ss. 47-48.

